



# Les auditeurs financiers comme *pharmakoi* modernes : du paradoxe de la légitimité de l'audit

**Henri GUENIN-PARACINI**

Doctorant  
Groupe HEC  
1, rue de la Libération  
78 351 Jouy-en-Josas, France  
Tel.: (33) 139-677-000  
E-mail: [gueninh@hec.fr](mailto:gueninh@hec.fr)

**Yves GENDRON**

Associate professor  
School of business, University of Alberta  
Edmonton (Alberta), Canada T6G 2R6  
Tel.: (780) 492-2517  
E-mail: [yves.gendron@ualberta.ca](mailto:yves.gendron@ualberta.ca)

## Résumé

Les auditeurs financiers sont aujourd'hui perçus de manière paradoxale. Ils nous apparaissent comme simultanément délétères et salvateurs, peu fiables et pourtant dignes de confiance : à la fois légitimes et illégitimes. Le présent article vise à mieux comprendre ce paradoxe-là, peu étudié, et plus précisément la manière dont il se construit et se déconstruit. Pour ce faire, nous mobilisons la théorie de l'anthropologue français René Girard. Comme celui-ci le souligne, d'autres acteurs, les *pharmakoi*, ont été jadis, comme les auditeurs financiers, tant honnis que vénérés. Ces individus étaient destinés à être sacrifiés à Athènes, durant l'époque classique, chaque fois qu'une calamité s'abattait ou menaçait de s'abattre sur la cité. Girard montre que toute victime de sacrifices rituels en vient à être à la fois détestée et adulée, et l'un des intérêts de la pensée girardienne est d'éclairer le processus de construction et de déconstruction d'un tel paradoxe. Après avoir établi que les auditeurs, comme les *pharmakoi*, ne sont autres que des victimes sacrificielles, nous analysons le processus d'élaboration mythique qui noue et dénoue le paradoxe de la légitimité de l'audit. Notre étude s'appuie notamment sur le traitement de 31 entretiens semi-structurés réalisés auprès de divers professionnels (membres de comités d'audit, banquiers, analystes financiers, régulateurs et autres) suite à la disparition d'Andersen.

## Mots clés

Audit, paradoxe de la légitimité, violence, rite sacrificiel, élaboration mythique, sacré, Enron.

# Les auditeurs financiers comme *pharmakoi* modernes : du paradoxe de la légitimité de l'audit

## INTRODUCTION

A tort ou à raison, la faillite d'une organisation s'avère toujours suivi d'un examen minutieux de la responsabilité des auditeurs, et conduit, dans certains cas, à leur condamnation judiciaire pour négligence professionnelle. Aussi surprenant que cela puisse paraître, ceci n'entraîne pas la remise en cause du rôle de l'audit. Au contraire, lorsqu'un audit échoue, la demande d'audit se renforce. Le grand mystère de l'audit financier est que ce modèle de contrôle administratif n'a jamais été plus puissant et influent, alors même que certains commentateurs parlent d'une crise de l'audit. » (Power, 1994, p.6)<sup>1</sup>

« Prévoyante, la ville d'Athènes entretenait à ses frais un certain nombre de malheureux [...]. En cas de besoin, c'est-à-dire quand une calamité s'abattait ou menaçait de s'abattre sur la ville, épidémie, famine, invasion étrangère, dissensions intérieures, il y avait toujours un *pharmakos* à la disposition de la collectivité. [...] On promenait le *pharmakos* un peu partout, afin de drainer les impuretés et de les rassembler sur sa tête ; après quoi on chassait ou on tuait le *pharmakos* dans une cérémonie à laquelle toute la populace prenait part. [...] D'une part, on [...] [voyait] en lui un personnage lamentable, méprisable et même coupable ; il [...] [était] en butte à toutes sortes de moqueries, d'insultes et bien sûr de violences ; on [...] [l'entourait], d'autre part, d'une vénération quasi-religieuse ; il [...] [jouait] le rôle principal dans une espèce de culte. (Girard, 1990, pp.143-144)

Dans la première de ces deux citations, Michael Power, de la London School of Economics, met en relief la manière paradoxale dont les auditeurs et leur pratique sont aujourd'hui perçus. Ils nous apparaissent en effet comme simultanément délétères et salvateurs, peu fiables et pourtant dignes de confiance : à la fois légitimes et illégitimes. Le présent article vise à mieux comprendre ce paradoxe-là, et, plus précisément, la façon dont il se construit et se déconstruit. Dans la suite de notre propos, nous le nommerons *paradoxe de la légitimité de l'audit*.

De plus en plus de recherches étudient le processus d'élaboration et de maintien de la légitimité du commissariat aux comptes (Power, 2003). Ces recherches montrent notamment que celle-ci découle d'une certaine adéquation entre les valeurs de la société et les dispositifs techniques et institutionnels dont l'audit sait se doter (Power 1992, Fogarty, 1996). Toutefois, le paradoxe de la légitimité de l'audit, en tant que tel, demeure largement inexploré. Nous tenterons donc de répondre à la question suivante : comment les auditeurs, aussi souvent décriés, peuvent-ils continuer à jouir d'une si grande autorité ?

---

<sup>1</sup> Traduction des auteurs ; la version originale des passages traduits en français a été reportée en annexes.

Pour ce faire, nous mobiliserons la théorie de l'anthropologue français René Girard. Comme celui-ci le suggère dans le second extrait ici mis en exergue, d'autres acteurs – les *pharmakoi* – ont été jadis, comme les auditeurs financiers, simultanément honnis et vénérés. L'un des intérêts de la pensée girardienne est d'éclairer le mécanisme de construction et de déconstruction de ce paradoxe. En résumé, Girard soutient que les grandes crises sociales (guerres de tous contre tous) tendent à être résolues grâce à la conduite spontanée d'une chasse au bouc émissaire (guerre de tous contre un). Au cours d'un processus d'élaboration mythique, le bouc émissaire, sélectionné parce qu'il présente des signes victimaires, fait l'objet d'un double transfert de responsabilité : il se voit d'abord accusé par ses persécuteurs d'avoir provoqué, au moyen de crimes horribles, la crise traversée par le groupe (diabolisation), puis l'on voit en lui celui qui, *également*, a su ramener la paix au sein de la collectivité (légitimation). Ainsi en vient-il à être perçu comme l'incarnation du sacré, tant maléfique que bénéfique. Par la suite, une fois l'ordre restauré, l'occurrence de tout événement violent déclenche la conduite d'un rite sacrificiel. Les rites sacrificiels ont pour fonction d'éviter que la survenance d'un événement violent ne dégénère en une crise sociale majeure. Pour ce faire, les rites reproduisent la chasse au bouc émissaire qui, une première fois, a sauvé la communauté. Les victimes sacrificielles sont choisies et préparées pour ressembler au bouc émissaire originel. Dès leur désignation, ces victimes sont elles-mêmes sacralisées par anticipation ; elles sont à la fois diabolisées et adulées. Tant qu'elles ne sont pas physiquement éliminées, elles jouissent d'une grande autorité car on pense qu'elles disposent du pouvoir de détruire comme de sauver le groupe. Avec le temps, la poursuite de l'élaboration mythique tend cependant à gommer le caractère maléfique des victimes sacrificielles. Seule la vertu attribuée auxdites victimes subsiste alors dans les têtes. (§1)

Comme nous le montrerons, le processus qui – suite à une faillite retentissante – conduit à la condamnation médiatique et/ou judiciaire des commissaires aux comptes, possède toutes les caractéristiques du rite sacrificiel tel que théorisé par Girard. Aussi, d'un certain point de vue, les auditeurs – et plus précisément les grands cabinets d'audit – peuvent être qualifiés de *pharmakoi* modernes : ils constituent un réservoir de victimes à sacrifier dès qu'une violente banqueroute menace la survie du système (§2). Comme toute victime sacrificielle, ils sont d'abord, au cours des rites, fortement diabolisés. Puis, immédiatement après avoir été châtiés, ils inspirent la vénération et sont alors à la fois honnis et adulés (§3). Ensuite, l'élaboration mythique qui poursuit son œuvre tend à minimiser le caractère maléfique qu'on leur prêtait, et en bout de course les auditeurs ne sont donc plus que légitimes. (§4) C'est de l'enchaînement

des cycles de mythification que dépend notre perception du paradoxe de la légitimité de l'audit (§5).

La première partie de notre démonstration s'appuie sur un ensemble de données faciles à collecter, tirées de la presse et de certains articles de recherche. Mais nous avons également, pour étayer et compléter notre argumentaire, conduit 31 entrevues semi-structurées au lendemain de la disparition d'Andersen. Ces entrevues ont été réalisées au Canada auprès de divers acteurs (membres de comités d'audit, banquiers, analystes financiers, régulateurs et autres). A l'instant où nous soumettons cet article, nous n'avons pu traiter qu'un tiers des entretiens effectués, mais nos premiers résultats s'avèrent prometteurs.

D'une manière générale, notre démarche ne prétend être qu'exploratoire. Si le travail de René Girard exerce une influence significative au sein de nombreuses sciences sociales, il n'a pas encore été vraiment mobilisé, nous semble-t-il, dans le domaine de la recherche comptable.<sup>2</sup> Il faut donc avant tout voir dans le présent article la première tentative du genre. Les développements qui suivent sembleront peut-être, à certains, provocateurs. Notre objectif sera réalisé s'ils suscitent le débat, principal moteur, selon nous, du progrès de la connaissance.

---

<sup>2</sup> Au cours de notre revue de littérature, nous n'avons trouvé qu'un article de recherche en comptabilité se référant à Girard, à savoir Tournon (2005). Tournon, cependant, ne mentionne Girard que dans la conclusion de son étude et ne s'appuie donc pas sur cet auteur pour fonder son travail de recherche.

## 1. LA PENSEE DE RENE GIRARD

Selon René Girard, la dynamique du désir humain conduit inexorablement, si rien ne s'y oppose, à l'émergence de grandes crises sociales (§1.1). Aux yeux de l'auteur, ces grandes crises tendent à se voir résolues grâce à la conduite spontanée d'une chasse au bouc émissaire. De façon importante dans le cadre de cet article, le bouc émissaire, au terme de son élimination, est à la fois honni et vénéré par ses persécuteurs, qui voient en lui l'incarnation du sacré (§1.2). De ce processus originel, les Hommes – soutient Girard – tirent une technique générale de prévention de crise. Cette technique n'est autre que le sacrifice rituel. Les victimes sacrificielles sont elles-mêmes à la fois détestées et adulées, dès leur désignation. Elles disposent pour cette raison d'une grande autorité tant qu'elles ne sont pas physiquement éliminées (§1.3). Girard voit enfin dans les mythes des récits de persécutions collectives relatées selon le point de vue des persécuteurs. Avec le temps, ces récits évoluent de manière à minimiser le caractère maléfique initialement prêté aux victimes. L'analyse que nous livre Girard des stratégies utilisées par les acteurs pour parvenir à ce résultat nous sera très précieuse (§1.4).

### 1.1. LA THEORIE DU DESIR MIMETIQUE

Dans son premier ouvrage intitulé *Mensonge Romantique et Vérité Romanesque* (1961), René Girard tire des romans de Cervantès, Stendhal, Flaubert, Proust et Dostoïevski, une théorie novatrice du désir. Selon lui, le désir est de nature mimétique et sa dynamique conduit inéluctablement à l'émergence de profondes crises sociales.

Alors que pour Platon et ses disciples, le désir naît de la valeur intrinsèque d'un objet donné (un bien, une personne ou un statut social par exemple), Spinoza et ses héritiers affirment au contraire que cette valeur, non intrinsèque, procède d'un désir posé comme premier. Mais dans un cas comme dans l'autre, sujets désirants et objets désirés sont supposés directement reliés. Girard, de son côté, défend une thèse différente. A ses yeux, tout être humain poursuit une quête d'identité au cours de laquelle il croise tôt ou tard une personne qu'il juge supérieure à lui et prend pour modèle. Ce que cette personne désire ou possède – source présumée de sa supériorité perçue – est alors désiré par imitation. Aussi les relations de désir ne sont-elles pas rectilignes mais triangulaires, et le désir non spontané, mais mimétique (voir figure n°1, page suivante).

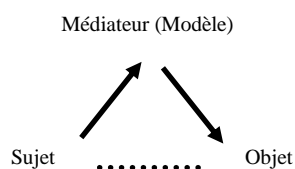


Figure n°1, tirée de Golsan (1993, p.2)

Selon Girard, les effets du désir mimétique dépendent essentiellement de la distance temporelle, spatiale, spirituelle, intellectuelle ou encore sociale, qui sépare le sujet de son modèle. Lorsque cette distance est importante, Girard qualifie *d'externe* la médiation reliant l'acteur à l'objet de son désir. Dans ce cas de figure, le médiateur est perçu comme une sorte de guide transcendantal, un maître absolu toujours respecté, et non comme une personne à concurrencer. Dans le cas contraire, en revanche, le sujet, proche de l'individu qu'il prend pour exemple, en vient à désirer les objets que ce dernier possède et/ou désire concrètement, et parce que certains d'entre eux ne peuvent être aisément partagés, une relation de rivalité s'instaure entre les deux protagonistes. Girard parle ici de médiation *interne* ; à ses yeux, ce type de médiation peut engendrer d'importantes tensions interindividuelles et de profondes crises sociales, selon le mécanisme suivant.

Un acteur pris pour exemple tend généralement, dans un premier temps, à encourager l'imitation de son disciple. En effet, il peut alors copier cette imitation en retour et ne plus douter de la valeur de ses désirs. Mais la *mimesis* réciproque qui s'instaure alors entre le modèle et son épigone, parce qu'elle conduit inéluctablement à l'effacement des différences qui les séparent, ne tarde pas à dégrader leurs relations. Plus l'élève et son maître se plagient l'un l'autre, plus ils se ressemblent, et plus ce dernier s'inquiète de pouvoir perdre sa position dominante. Aussi finit-il par adjoindre à sa première injonction, « imite-moi », une seconde exigence contradictoire : « ne m'imité pas ! ».

Soumis à une telle double contrainte, le disciple développe envers son modèle, devenu modèle-obstacle, un ensemble d'attitudes paradoxales : plus il l'admire, plus il le déteste, furieux de se voir rejeté par son idole ; et plus il le déteste, plus il l'admire, fasciné par la domination qu'exerce sur lui son oppresseur. La haine est le sentiment qui naît d'un pareil tiraillement, et parce que les deux protagonistes se copient mutuellement, ils en viennent à s'entre-déchirer. A compter de cet instant, les objets qu'ils se disputaient jusqu'alors n'importent plus. La violence elle-même, perçue comme ultime manifestation de supériorité, devient le seul objet du désir de chacun. Cette violence, réciproque, transforme les rivaux, déjà fort semblables, en doubles que rien ou presque ne peut plus distinguer.

De fil en aiguille, parce qu'un modèle donné est en même temps le disciple d'un autre individu, violence et indifférenciation menacent l'ensemble du corps social. Avec le temps, les institutions elles-mêmes sont atteintes puis s'effondrent. La société est alors en voie de désintégration totale.

Aussi intéressante que soit cette théorie, elle soulève néanmoins un problème logique qui doit être résolu. Si le désir humain porte en lui la destruction des sociétés, comment, dès lors, expliquer la genèse, le développement et tout le raffinement des cultures humaines ? Cette question anthropologique fondamentale est adressée par Girard dans ses ouvrages ultérieurs, et plus particulièrement dans *La Violence et le sacré* (1972) et *Le Bouc émissaire* (1982). Analysant les principales tragédies de Sophocle, Euripide et Shakespeare, ainsi que de très nombreux mythes et rituels, Girard soutient que les grandes crises sociales tendent à être dépassées au moyen d'une chasse spontanée au bouc émissaire. Comme nous le verrons, à l'issue du processus qui conduit à son élimination, le bouc émissaire se voit à la fois diabolisé et vénéré ; aux yeux de ses persécuteurs, il incarne le sacré.

## **1.2. LE MECANISME DU BOUC EMISSAIRE**

Selon Girard, confrontés à une crise sociale aiguë, les Hommes ressentent une douloureuse sensation de chaos : d'une part, l'effacement des différences à l'intérieur du groupe confère à toute chose le même aspect monotone et quelque peu monstrueux ; d'autre part, troublés par leur forte ressemblance mutuelle, les acteurs se sentent comme possédés par une puissance extérieure qui, pensent-ils, les conduit à différer d'eux-mêmes. A la fois terrifiés et furieux, ils entendent découvrir la source de leurs maux. Cependant, au lieu de se blâmer eux-mêmes, ils préfèrent suspecter autrui, et les accusations réciproques gagnent alors rapidement l'ensemble de la communauté ; la crise atteint ainsi son paroxysme.

A partir de ce moment, néanmoins, un mécanisme autorégulé tend à se déclencher spontanément ; il conduit à transformer la guerre de tous contre tous en une lutte de tous contre un. En effet, les individus, imitant leurs désirs de violence respectifs, en viennent, avec le temps, à proférer leurs accusations de manière mimétique. Aussi les antagonismes, d'abord également distribués, finissent-ils par converger sur une cible unique, le bouc émissaire, dont les caractéristiques polarisent l'hostilité de la foule.

D'une part, le bouc émissaire ressemble aux autres acteurs du groupe. Il leur ressemble dans la violence ; il n'échappe pas à l'agressivité mimétique. Pour cette raison, il peut se substituer à tous. Taper sur lui, c'est un peu comme frapper son voisin : lui ou un autre, peu



importe. Mais le bouc émissaire possède souvent, également, ce que Girard appelle des *signes victimaires*. Autrement dit, il s'agit d'une personne qui, d'une façon ou d'une autre, s'écarte de la norme acceptée au sein de sa communauté. Ainsi les membres de minorités ethniques et/ou religieuses, les individus physiquement et/ou mentalement atypiques (malades, infirmes, obèses, jumeaux, très beaux ou très brillants), et les indigents, les riches ou les puissants, polarisent-ils souvent, en période de troubles, l'hostilité du plus grand nombre. En effet, lorsqu'un système social et ceux qui le composent semblent différer de leur normalité, tout acteur perçu comme monstrueux se voit vite soupçonné d'avoir communiqué au groupe ses propres dérèglements : l'étranger vu comme barbare, l'infirme vu comme déformé, le mendiant vu comme bestial et le roi qui paraît n'être pas non plus totalement humain, sont aisément suspectés d'avoir provoqué les désordres que leur anormalité évoque fortement. Une profonde immoralité se trouve ainsi fréquemment attachée à la monstruosité culturelle, physique, mentale ou sociale de la victime. Celle-ci fait alors l'objet des pires accusations qui soient.

Ces accusations peuvent varier : une violence perpétrée à l'égard d'acteurs particulièrement importants ou vulnérables (rois, pères, enfants), des offenses de nature sexuelle (inceste, bestialité) et/ou des transgressions religieuses sont, par exemple, souvent invoquées par les persécuteurs. Mais quoi qu'il en soit, les offenses attribuées au bouc émissaire s'attaquent toujours aux différences les plus fondamentales de l'ordre social établi, et Girard les qualifie pour cette raison de *crimes indifférenciateurs*. L'objectif inconscient des persécuteurs est ici d'expliquer comment un simple individu a pu, à lui seul, ébranler la société toute entière. En outre, dans la mesure où la victime est en réalité souvent innocente, les crimes dont on l'accable ne doivent permettre aucune réfutation possible. Il leur faut être, si possible, *infalsifiables*. Dans les sociétés primitives, les accusations de sorcellerie étaient couramment utilisées pour cette raison-là. Depuis la fin du Moyen Âge, l'exigence de rationalité scientifique formelle ne permet plus aux persécuteurs de recourir à ce type d'allégations, mais les fautes qu'ils imaginent continuent pourtant, aussi sûrement que jadis, de priver leurs victimes de toute protection légale réelle.

Bien entendu, cela ne signifie pas que le bouc émissaire ne soit jamais effectivement coupable des crimes dont on l'accuse. Ces crimes, néanmoins, ne constituent jamais le facteur déterminant du choix de l'accusé : si la foule polarise sur celui-ci son hostilité, c'est d'abord, d'un point de vue chronologique, parce qu'il présente des « signes victimaires ». En outre, réelle ou non, la responsabilité du bouc émissaire fait, dans tous les cas, l'objet d'un



grossissement fantastique : les bourreaux inversent invariablement la relation de cause à effet existant entre la situation globale de la société et la transgression individuelle ; au lieu de percevoir dans le comportement de leur victime le reflet d'un niveau plus global, ils voient en cette dernière l'origine des malheurs qui les frappent.

Tous, en conséquence, réclament l'élimination de cet individu détestable. Ils pensent le châtier comme il le mérite, et dès que cesse de se déchaîner contre lui leur violence unanime, l'ordre, subitement, revient. Aux yeux des persécuteurs, ce retour de l'ordre confirme définitivement la culpabilité de la victime. Désormais, les acteurs ne peuvent plus douter que l'agressivité dont tous faisaient preuve les uns envers les autres résultait de la présence contaminatrice de ce personnage maléfique. Une vérité s'impose : cette créature diabolique les rendaient malades. Aussi la diffusion de la violence observée lors de la crise est-elle souvent assimilée, *ex post*, à celle d'une sorte de virus ; pour décrire les épreuves traversées par la communauté, ses membres, après coup, parlent fréquemment d'épidémie.

Mais le bouc émissaire ne sort pas seulement diabolisé du processus qui consiste à l'éliminer. Parce que ses persécuteurs se sentent totalement dominés par son être, rien ne peut leur arriver qui ne lui soit immédiatement attribué. Aussi, lorsqu'ils se réconcilient et que l'ordre soudainement revient, c'est à leur victime qu'ils pensent devoir ce miracle. Auparavant accusée de manier à sa guise le virus destructeur de la violence réciproque, celle-ci passe maintenant *aussi* pour contrôler la violence unanime qui a sauvé la communauté. Précédemment honnie, elle est désormais *également* vénérée.

En d'autres termes, le bouc émissaire en vient à être considéré comme l'incarnation du sacré. Dans l'esprit des acteurs, le sacré désigne en effet l'ensemble des forces supposées extérieures aux individus, autorégulées, et maîtresses de leurs destinées. Trop proche ou totalement absent, le sacré, pense-t-on, détruit la collectivité ; situé à bonne distance, à l'inverse, il la surveille, la protège et la féconde. En réalité, selon Girard, l'âme secrète du sacré n'est autre que la violence humaine posée hors de l'Homme, au terme d'une chasse spontanée au bouc émissaire d'abord, et du fait de la répétition de rites sacrificiels ensuite.

### **1.3. LES RITES SACRIFICIELS**

Au bout d'un certain temps, les effets bénéfiques de la chasse au bouc émissaire se dissipent. La violence réciproque – parfois stimulée par un événement dommageable telles une tempête ou une inondation – croît alors de nouveau. Quand cela arrive, la résurgence d'une crise majeure est à craindre, et, plus que tout, il convient de prévenir ce risque. Pour ce faire, les

acteurs, selon Girard, tendent instinctivement à reproduire ce qui les a déjà sauvés. Ils imitent, autrement dit, la chasse au bouc émissaire initiale, et cette imitation n'est autre que le rite sacrificiel.

Les particularités d'un rite sacrificiel donné découlent de la façon dont les sacrificateurs se représentent la chasse originelle qu'ils tentent de reproduire. Cependant, dans presque tous les cas, les étapes de la persécution initiale sont répétées de manière exhaustive.

En début de cérémonie, une guerre de tous contre tous est rejouée, puis l'attention des parties se polarise sur la victime à sacrifier. Celle-ci doit correspondre à l'idée que les sacrificateurs se font du premier bouc émissaire. Autrement dit, elle doit posséder tous les attributs du sacré, qui passe pour extérieur au groupe, radicalement différent des membres de la communauté, mais libre et capable de pénétrer cette dernière pour y prendre l'apparence des acteurs.

Concrètement, la victime doit donc à la fois ressembler aux autres et posséder des signes victimaires. Ces deux critères guident sa sélection. Si l'un d'entre eux n'est pas satisfait, une *préparation sacrificielle* vient réparer ce manque. Selon les cas, cette préparation vise soit à rendre plus atypique une victime trop intégrée au groupe, soit à intégrer davantage une victime par trop différente (un étranger ou un animal par exemple).

Bien sélectionnée et soigneusement préparée, la victime – généralement toujours tirée d'une même catégorie d'acteurs – peut alors correctement aimer la violence collective. Elle est accusée de crimes indifférenciateurs et se voit donc éliminée ; son élimination ramène la paix ; le retour de l'ordre confirme sa culpabilité, mais lui est également attribué. Aussi la victime est-elle à la fois diabolisée *et* vénérée. Aux yeux des sacrificateurs, elle participe du sacré, qui, une fois de plus, a procédé à sa propre expulsion : le sacrifice, c'est le sacré qui l'a voulu pour s'en nourrir ; on n'a finalement fait qu'obéir à sa volonté.

Selon Girard, tout rite est de nature sacrificielle et émerge du mécanisme du bouc émissaire ; ensuite, les rites engendrent à leur tour les grandes institutions humaines, et notamment toute forme de souveraineté. Si le bouc émissaire originel n'est sacralisé qu'au terme de son élimination, les victimes de sacrifices rituels sont, par anticipation, diabolisées et vénérées à compter de leur désignation. Entre le moment de leur sélection et celui où elles sont éliminées, elles jouissent alors d'une grande autorité, puisque tous se sentent dominés par leur être. Ainsi les rois ne sont-ils pour Girard que des victimes dont la mise à mort a été différée. Ils sont à la fois craints et vénérés. Mais à mesure que le temps passe, si aucune catastrophe ne vient troubler la communauté, leur caractère maléfique tend à passer en arrière

plan, jusqu'à se voir totalement oublié. Les mythes – qui ne sont rien d'autre, selon Girard, que des récits de persécutions collectives – témoignent de ce type d'évolution, et leur analyse permet de mieux comprendre la manière dont celle-ci s'opère.

#### 1.4. LES MYTHES

Comme le montre Girard, les récits – écrits ou oraux – relatant *ex post* une chasse au bouc émissaire, décrivent généralement, de manière plus ou moins transfigurée, plusieurs des cinq éléments suivants, qualifiés par l'auteur de *stéréotypes de la persécution* :

- une crise sociale majeure ;
- des crimes indifférenciateurs ;
- les signes victimaires que possède l'accusé ;
- l'élimination du criminel ;
- l'attribution à la victime du retour de l'ordre.

En sens inverse, la présence de tels stéréotypes au sein d'un document donné doit nous faire voir en ce dernier le témoignage d'une persécution collective passée. Étudiés sous cet angle, de nombreux mythes s'avèrent constituer des récits de chasse au bouc émissaire bien réelle.

Tel est le cas, par exemple, du mythe d'Œdipe traité par Sophocle dans *Œdipe Roi* et *Œdipe à Colone*. La peste ravage Thèbes. Dans cette peste, nous décelons le premier des stéréotypes de la persécution ; comme nous l'avons vu, les acteurs tendent à décrire en termes d'épidémie la violence indifférenciatrice qui, en période de crise, décime leur communauté. Œdipe est, d'autre part, accusé de parricide et d'inceste. Nous trouvons là le deuxième stéréotype, qui vise à attribuer à un modeste individu l'anéantissement d'une cité toute entière. En outre, Œdipe est infirme, fait figure d'étranger, il est de sang royal et prend parfois les allures d'un mendiant ; cette accumulation de signes victimaires explique sa sélection : troisième stéréotype. Enfin, une fois exilé – quatrième stéréotype – Œdipe se rend à Colone. Il y inspire terreur mais également vénération ; le retour de l'ordre à Thèbes lui est en effet attribué ; ainsi la liste des stéréotypes se trouve-t-elle parfaitement complétée.

Dans certains mythes, toutefois, ces stéréotypes demeurent absents. En effet, après avoir été posée hors de l'Homme par la désignation d'un bouc émissaire, la violence humaine tend, avec le temps, à se voir rejetée hors du mythe pour être totalement oubliée des persécuteurs. Autrement dit, la volonté inconsciente de dissimuler cette violence guide l'élaboration

mythique et son évolution. Cette dissimulation emprunte, semble-t-il, des voies toujours similaires.

La violence collective qui frappe la future divinité – relatée sans détour dans les versions mythiques les plus anciennes – tend d’abord à se voir remplacée par une violence simplement individuelle ; ce n’est plus la foule qui élimine le criminel mais un acteur unique. Il existe ensuite une puissante propension à minimiser les méfaits du dieu fautif. Différentes stratégies sont ici utilisées. Dans certains cas, le dieu a bien fait le mal, mais par simple négligence et sans savoir qu’il s’y livrait ; un contexte malheureux est alors souvent présenté comme la cause des dérapages divins. Dans d’autres cas, l’intention de nuire est attribuée à un bouc émissaire de second degré : un démon est ainsi accusé d’avoir poussé le dieu à fauter. Quoi qu’il en soit, d’excuse en excuse, les divinités finissent par se voir totalement blanchies. Elles perdent certes dans l’opération un peu de leur infaillibilité, mais gagnent en contrepartie une moralité immaculée. La violence collective puis individuelle qui continuait de les frapper dans le récit n’a dès lors plus lieu d’être ; elle disparaît entièrement. Passé un certain temps, des cinq stéréotypes de la persécution, seul le dernier subsiste dans les discours : l’ordre au sein du groupe est un bienfait des dieux qui protègent les acteurs des démons malfaisants.

Selon Girard, les sociétés modernes ne seraient plus vraiment menacées de voir la violence réciproque les anéantir. L’existence d’une autorité centrale et d’un système judiciaire agirait comme rempart. Au sein de nos sociétés, pourtant, il existe encore une communauté susceptible d’être totalement ébranlée par la diffusion de la violence. Cette communauté est la communauté économique et financière. Comme nous allons le montrer, celle-ci possède bien ces victimes à sacrifier quand un événement violent menace de déclencher en son sein une crise majeure. Ces *pharmakoi* modernes ne sont autres les commissaires aux comptes.

## 2. LES AUDITEURS COMME VICTIMES DE RITES SACRIFICIELS

Notre objectif est ici d'établir que le processus de condamnation morale et/ou judiciaire des auditeurs, opéré à intervalles réguliers, tient du rite sacrificiel tel que théorisé par Girard. Pour cela, nous montrerons que ce processus présente chacun des cinq stéréotypes du sacrifice rituel recensés par l'anthropologue français.

### *Premier stéréotype*

Selon Girard, un rite sacrificiel est exécuté chaque fois qu'un événement violent menace de déclencher, au sein de la collectivité, une crise sociale majeure. La fonction du rite est alors d'empêcher qu'une telle crise ne survienne. Pour cette raison, le rite est entrepris rapidement ; il débute par une guerre de tous contre tous qui se transforme en une lutte de tous contre un. Assurément, le processus de condamnation des auditeurs répond à chacun de ces critères.

En effet, comme le montrent de multiples études, sa mise en œuvre suit de façon rapide et quasi-systématique, depuis plus d'un siècle, l'occurrence de faillites retentissantes et inattendues (Humphrey *et al.* 1992, pp.138-142 ; Power 1994, p.22 ; Power 1997, pp.25-26 ; Napier 1998, p.106). Or, de telles faillites, dommageables pour de nombreux acteurs (salariés, actionnaires, banquiers, clients, fournisseurs, etc.), sont souvent susceptibles de causer des crises de grande envergure au sein de la communauté économique et financière. Aussi, lorsqu'un scandale éclabousse cette dernière, l'escalade de la violence que celui-ci risque d'engendrer doit être contenue de manière rapide et impérative.

Dans un tel contexte, nous devinons que la remise en cause ostentatoire des commissaires aux comptes obéit à cette priorité-là. Bien entendu, cela ne signifie pas que les auditeurs ne puissent être coupables des crimes dont on les accuse. Mais leur condamnation a sans doute moins pour objet de punir leur culpabilité que d'empêcher la diffusion de la violence au sein du système.

Ensuite, comme les rites sacrificiels, le processus de condamnation des auditeurs débute par une guerre de tous contre tous qui se transforme en une lutte de tous contre un. Terrifiés par la possibilité de voir le système financier s'effondrer, les acteurs veulent déterminer la source du problème qui les heurte. Mais chacun d'eux, plutôt que de reconnaître sa part de responsabilité, tend à suspecter autrui, et les accusations répondent alors aux accusations. Ainsi, dans un premier temps, auditeurs, managers, membres de comités d'audit, régulateurs, banquiers et analystes financiers se blâment-ils les uns les autres. Toutefois, la majorité des acteurs tend généralement à se polariser rapidement sur une cible unique : les commissaires

aux comptes. La responsabilité des autres protagonistes demeure certes questionnée, mais le problème tend à se voir, au moins temporairement, redéfini comme un problème d'audit. Par exemple, si les managers d'une entreprise en faillite sont suspectés d'avoir manipulé les états financiers, on finit par se demander pourquoi l'auditeur concerné n'a pas détecté et/ou révélé ces irrégularités, et l'ensemble des membres de sa profession est alors critiqué dans la foulée. Cette ruée sur les commissaires aux comptes peut être de courte durée, voire fugace ; elle peut faire rapidement place à la condamnation d'autres acteurs ; cela n'enlève cependant rien à son caractère effectif.

### ***Deuxième stéréotype***

D'autre part, les auditeurs s'avèrent posséder les caractéristiques de toute victime sacrificielle. Autrement dit, par certains côtés, ils ressemblent aux acteurs de la communauté économique, mais possèdent cependant des signes victimaires qui les en distinguent.

La ressemblance, d'abord. Au sein de la société libérale, la richesse est perçue comme signe de supériorité. Aussi le désir d'enrichissement y est-il l'un des plus imités. Les commissaires aux comptes n'échappent pas à la règle : comme les autres, ils souhaitent faire du profit. Ce désir est le moteur du système. Au-delà d'un certain seuil mimétique, cependant, il devient cupidité, et conduit les acteurs à mal se comporter. Encore une fois, les auditeurs, humains, ont peu de chance de résister à la violence réciproque lorsque celle-ci s'emballe au sein de la collectivité. Quand survient un scandale financier, résultat d'un tel emballement, ils sont alors les doubles violents des autres acteurs du système, mais s'en différencient toutefois par leurs signes victimaires.

Ainsi les commissaires aux comptes, parce qu'il bénéficient du statut de professionnel, appartiennent à une minorité tout à fait hors normes au sein du monde libéral. Ce statut traduit la grande légitimité dont ils jouissent à l'intérieur de la société.<sup>3</sup> En effet, un tel statut n'est accordé qu'aux travailleurs dédiés à une mission considérée comme d'intérêt général et dont le succès, croit-t-on, repose sur la mise en œuvre de savoirs théoriques spécialisés et l'exercice d'un jugement affûté. Seuls les individus titulaires d'une formation supérieure *ad hoc* sont censés pouvoir s'acquitter correctement de ce genre d'activité. Ces individus-là s'en voient donc confier le monopole et reçoivent toute liberté pour réguler, organiser et contrôler leur travail. Leur altruisme – pense-t-on – garantit qu'ils n'abuseront pas de tels privilèges.

---

<sup>3</sup> Les caractéristiques du statut de professionnel que nous énumérons dans la suite de ce paragraphe sont tirées de Freidson (2001).

Ensuite, comme tous les professionnels, la plupart des auditeurs se ressemblent les uns les autres, du moins pour ceux qui n'en sont pas (mêmes méthodes de travail, mêmes dossiers, mêmes codes vestimentaires, etc.).

Enfin, même si les commissaires aux comptes se révèlent, en temps normal, fort bien considérés, ils ne sont médiatisés que lorsqu'on les soupçonne d'avoir fauté (Power, 1994, p.22). D'un certain côté, donc, ils sont connus pour être des transgresseurs, et si ce souvenir tend à s'effacer en période « tranquillité », un nouveau scandale rafraîchit vite les mémoires.

Les grands cabinets présentent l'ensemble de ces signes victimaires de façon exacerbée. Ils offrent en effet l'image d'une compétence de haut vol et sont réputés regrouper les auditeurs les plus doués. Pour un regard extérieur, leur ressemblance est singulière. Parce qu'ils sont souvent associés aux faillites des grandes entreprises, ils se voient fréquemment vouer aux gémonies.

### ***Troisième stéréotype***

Ensuite, la négligence et la perte d'indépendance, crimes souvent attribués aux auditeurs, possèdent les caractéristiques des offenses invoquées lors de sacrifices rituels. Ainsi la négligence et la perte d'indépendance constituent-elles des fautes aussi commodes à invoquer que difficiles à réfuter. D'une façon générale, dans la mesure où la qualité de l'audit est inobservable par nature, affirmer l'échec ou la réussite d'une mission tient plus du domaine de la croyance que de celui de la démonstration logique. Lorsqu'on croît en la culpabilité des auditeurs et qu'on veut l'établir, il est toujours possible, après coup, de collecter des faits qu'on interprétera comme preuves à charge. Dans cette optique, les dossiers d'audit, réexaminés à la lumière de la connaissance des événements passés, fournissent aux persécuteurs une précieuse source de données. Ce qu'on y trouve, comme ce qu'on n'y trouve pas, peut aisément servir les accusateurs.

D'autre part, les fautes dont les auditeurs se voient souvent accusés sont qualifiables de crimes *indifférenciateurs* : la négligence, c'est une entorse faite aux techniques sanctifiées ; la perte d'indépendance, c'est la fin de la différence entre auditeurs et audités ; dans un cas comme dans l'autre, les comptes justes ne sont plus différenciables des comptes erronés.

### ***Quatrième et cinquième stéréotype***

Enfin, comme toute victime sacrificielle, l'auditeur associé à une faillite retentissante et inattendue est « châtié ». A travers lui, c'est toute sa profession qui se trouve mise en accusation. Qu'il prenne la forme d'une poursuite judiciaire ou d'un lynchage médiatique, le



procès fait aux commissaires aux comptes ne les expulse généralement pas du marché, même si cela peut arriver (Andersen) ; il est d'ordre symbolique. Il reste qu'il ramène effectivement l'ordre au sein de la communauté financière. Telle est bien la fonction du rite. Le tableau suivant récapitule notre propos.

Table n°1 : le processus de condamnation des auditeurs comme rite sacrificiel

	Les stéréotypes du sacrifice rituel	
	Cas général	Processus de condamnation des auditeurs
<b>Stéréotype n°1 :</b> <i>Facteur déclencheur, fonction et logique de déroulement du rite</i>	<p>Un rite est exécuté suite à l'occurrence d'un événement violent susceptible d'engendrer une crise majeure</p> <p>Un rite a pour fonction d'empêcher la survenance de la crise qui menace</p> <p>Un rite débute par une guerre de tous contre tous qui se transforme en une lutte de tous contre un</p>	<p>Le processus de condamnation des auditeurs répond de manière quasi-systématique et rapide à l'occurrence d'une faillite retentissante et inattendue, effectivement susceptible d'engendrer une crise majeure</p> <p>Le processus de condamnation des auditeurs vise vraisemblablement, avant tout, à empêcher qu'un scandale financier ne cause la perte du système économique</p> <p>En début de processus, les acteurs (auditeurs, managers, analystes financiers, banquiers, régulateurs, etc.) se blâment les uns les autres, puis tous se focalisent sur les auditeurs</p>
<b>Stéréotype n°2 :</b> <i>Spécificités de la victime</i>	<p>Une victime sacrificielle appartient généralement à la communauté et ressemble à ses membres</p> <p>Une victime sacrificielle possède néanmoins des signes victimaires</p>	<p>Les auditeurs appartiennent bien à la communauté économique et financière ; comme les autres, ils désirent réaliser des profits</p> <p>Les auditeurs possèdent des signes victimaires : appartenance à une profession (minorité hors normes au sein du système libéral) ; gémellité ; transgressions répétées.</p> <p>Les grands cabinets présentent ces signes de manière exacerbée.</p>
<b>Stéréotype n°3 :</b> <i>Spécificités des crimes attribués à la victime</i>	<p>Les crimes dont sont accusés les victimes sacrificielles sont difficiles à réfuter</p> <p>Ces crimes sont indifférenciateurs</p>	<p>Les auditeurs sont souvent accusés de négligence et de perte d'indépendance</p> <p>Négligence et perte d'indépendance sont aussi commodes à invoquer que difficiles à réfuter.</p> <p>Le résultat de la négligence et de la perte d'indépendance, c'est qu'on ne peut plus différencier les comptes justes des comptes erronés (indifférenciation)</p>
<b>Stéréotype n°4 :</b> <i>Châtiment</i>	<p>Une victime sacrificielle est éliminée (réellement ou de manière symbolique)</p>	<p>A l'issue du processus, les auditeurs sont châtiés : fortement critiqués, parfois condamnés, rarement réellement éliminés, mais cela arrive</p>
<b>Stéréotype n°5 :</b> <i>Conséquences du rite</i>	<p>Le châtiment de la victime conduit au retour de l'ordre</p>	<p>Le châtiment des auditeurs ramène l'ordre au sein de la communauté économique et financière</p>

Parce qu'il possède chacun des cinq stéréotypes de la persécution rituelle, le processus de condamnation des auditeurs tient du rite sacrificiel tel que théorisé par Girard. Sa fonction est moins de rendre la justice (même si tel peut être également le cas) que d'empêcher une faillite retentissante de provoquer de graves troubles économiques. De ce point de vue, les auditeurs peuvent être qualifiés de *pharmakoi* modernes ; autrement dit, ils constituent un réservoir de victimes à sacrifier aussitôt qu'une banqueroute menace la survie du système.

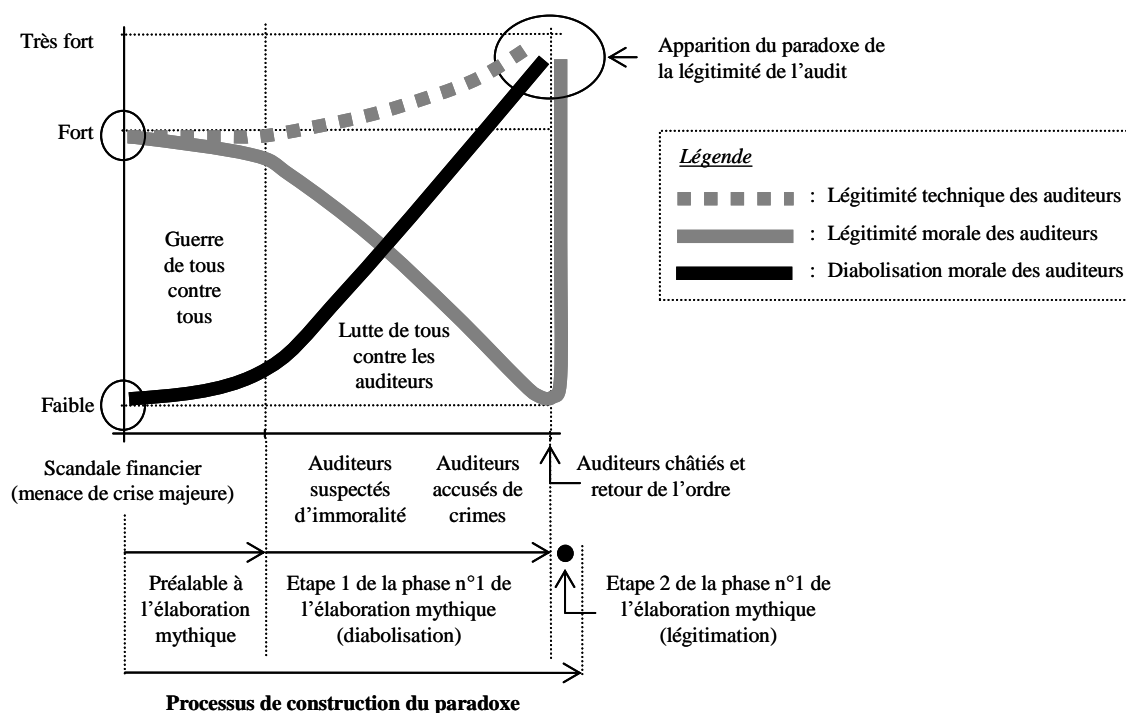
Une telle perspective nous permet de mieux comprendre le processus de construction et de déconstruction du paradoxe de la légitimité de l'audit. Comme tout sacrifice rituel, la condamnation des auditeurs s'accompagne d'un *processus d'élaboration mythique* grâce auquel s'élaborent et s'affermissent les représentations persécutrices des acteurs. C'est ce processus qui conduit ces derniers, dans un premier temps, à attribuer aux commissaires aux comptes la principale responsabilité des scandales financiers, et c'est selon nous au cours de ce processus que se construit et se déconstruit le paradoxe de la légitimité de l'audit.

Du début du procès fait aux auditeurs jusqu'au retour de l'ordre que ce rite sacrificiel permet d'obtenir, une première phase d'élaboration mythique opère la construction dudit paradoxe. Cette phase compte deux étapes successives – l'une de diabolisation, l'autre de re-légitimation des commissaires aux comptes. Au terme de ces deux étapes, ces derniers se voient à la fois diabolisés et vénérés (§3). Une seconde phase de mythification prend alors le relais, qui aboutit cette fois-ci à la dédiabolisation des auditeurs et dénoue ainsi le paradoxe de la légitimité de l'audit. Pour obtenir un tel résultat, les acteurs recourent aux mêmes stratégies que les persécuteurs des temps passés ; notre analyse repose ici sur une série de 31 entrevues réalisées après la disparition d'Andersen (§4). Enfin, les deux phases d'élaboration mythique forment un cycle, et c'est de l'enchaînement des cycles de mythification que dépend notre perception du paradoxe de la légitimité de l'audit (§5).

### 3. LA CONSTRUCTION DU PARADOXE DE LA LEGITIMITE DE L'AUDIT

L'analyse que nous conduisons ici s'appuie sur la figure suivante.

Figure n°2 : Le processus de construction du paradoxe de la légitimité de l'audit



Comme le montre cette figure et la légende qui l'accompagne, nous distinguerons deux composantes de la légitimité des auditeurs : une composante technique d'une part, une composante morale d'autre part. La légitimité *technique* des commissaires aux comptes sera dite forte si les acteurs estiment que ces praticiens disposent du *pouvoir* de mener à bien leur mission. La légitimité *morale* des auditeurs sera dite grande si, aux yeux de la collectivité, leur *volonté* de servir le bien public excède la valeur qu'ils attachent à leurs intérêts personnels.

A l'instant où survient un scandale financier, facteur déclencheur du processus de condamnation rituelle des commissaires aux comptes, ceux-ci jouissent d'une grande légitimité, tant technique que morale ; s'il y a scandale, c'est bien parce qu'on pensait pouvoir se fier à leur opinion. En outre, lorsque suffisamment de temps s'est écoulé depuis la dernière faillite médiatisée, le caractère de transgresseur qu'on prêtait peut-être aux auditeurs est oublié (faible diabolisation). Dans ces conditions, ces derniers méritent pleinement – aux yeux des acteurs – le statut de professionnel qui leur est accordé. Une telle situation constitue notre

point de départ : le paradoxe de la légitimité de l'audit ne s'y trouve pas encore noué ; nous pouvons donc étudier la manière dont il se construit.

Comme nous l'avons vu dans la section précédente, le processus de condamnation des auditeurs débute par une guerre de tous contre tous. Au cours de cette étape, la légitimité morale du commissaire aux comptes de l'entreprise en faillite se voit certes entamée, mais elle ne l'est que légèrement. En effet, ce dernier n'est pas le seul acteur suspecté d'avoir fauté : les managers, les membres du comité d'audit, les régulateurs, les banquiers et les analystes financiers le sont aussi ; tous renvoient aux autres la responsabilité du drame qui frappe la communauté ; aucun n'est donc véritablement diabolisé. Toutefois, ce jeu d'accusations réciproques ne tarde pas à déclencher une première phase d'élaboration mythique. Celle-ci compte deux étapes – l'une de diabolisation (§3.1), l'autre de re-légitimation morale des auditeurs (§3.2). Au terme de cette phase, les commissaires aux comptes se trouvent à la fois diabolisés et vénérés.

### **3.1. LA DIABOLISATION MORALE DES AUDITEURS**

Nous le savons, lorsque les accusations réciproques s'intensifient et qu'on se rapproche de la crise tant redoutée, la guerre de tous contre tous tend à se transformer en une lutte de tous contre un : l'auditeur associé au scandale déploré. A travers lui, néanmoins, ce sont tous les membres de sa profession qui se trouvent critiqués. Il s'agit ici de comprendre le processus qui conduit à une telle polarisation.

De leur côté, les acteurs pensent réellement focaliser leur hostilité sur les commissaires aux comptes en vertu des crimes dont ils les croient coupables. Bien sûr, cette culpabilité peut être réelle. Mais, comme le souligne Girard :

[...] les distorsions persécutrices [...] ne sont pas incompatibles avec la vérité littérale de l'accusation. La représentation des persécuteurs reste irrationnelle. Elle invertit le rapport entre la situation globale de la société et la transgression individuelle. S'il existe entre les deux niveaux un lien de cause ou de motivation, il ne peut procéder que du collectif à l'individuel. La mentalité persécutrice se meut en sens contraire. Au lieu de voir dans le microcosme individuel un reflet ou une imitation du niveau global, elle cherche dans l'individu l'origine et la cause de tout ce qui la blesse. Réelle ou non, la responsabilité des victimes subit le même grossissement fantastique. (1982, p.33)

Autrement dit, les commissaires aux comptes sont sans doute en partie responsables des scandales qui leur sont imputés, mais en partie seulement. Avant de stimuler la violence que les acteurs s'infligent les uns les autres, une faillite médiatisée en est d'abord le résultat ; si les auditeurs ont transgressé certaines règles fondamentales, ils ne sont pas les seuls coupables :

les violences ont été réciproques et les torts ne peuvent être que partagés. Ce fait, bien sûr, n'est pas ignoré. Dès le départ, lorsque tous s'accusent mutuellement, chacun énonce une parcelle de vérité, et une fois la mise en cause des auditeurs passée, d'autres acteurs attirent à nouveau les critiques. Les managers frauduleux, par exemple, ne tardent jamais à se voir poursuivis, et nous verrons plus loin que la raison de leur incrimination dépasse elle-même le simple souci de rendre la justice. Mais il reste que dans la plupart des cas, ce sont les auditeurs qui, les *premiers*, occupent le *devant* du banc des accusés. Comme toute victime sacrificielle, ils possèdent en effet, plus que les autres, les caractéristiques susceptibles d'attirer la violence collective.

### **3.1.1. Des caractéristiques des auditeurs à leur immoralité supposée**

#### ***Le commissaire aux comptes comme substitut***

A mesure que la guerre de tous contre tous s'exaspère, les membres de la communauté sont plus que jamais les « jumeaux » de la violence. Or, comme l'explique Girard :

Si la violence uniformise réellement les hommes, si chacun devient le double ou le « jumeau » de son antagoniste, si tous les doubles sont les mêmes, n'importe lequel d'entre eux peut devenir, à n'importe quel moment, le double de tous les autres, c'est-à-dire l'objet d'une fascination et d'une haine universelles. Une seule victime peut se substituer à toutes les victimes potentielles, à tous les frères ennemis que chacun s'efforce d'expulser, c'est-à-dire à tous les hommes sans exception, à l'intérieur de la communauté. (1990, p.121)

Les auditeurs n'échappent pas à la règle. Ils participent à la ronde des accusations réciproques, et pris dans le jeu de la violence, ils ressemblent à tous les autres. Pour cette raison, ils peuvent se substituer à toutes les victimes potentielles. De fait, les signes victimaires qu'ils possèdent les conduisent effectivement à être soupçonnés d'immoralité.

#### ***Les signes victimaires des auditeurs perçus comme marques d'une certaine vilenie***

Nous l'avons vu, les auditeurs possèdent de nombreux signes victimaires, et les grandes firmes d'audit présentent ces signes de manière exacerbée. Or, lorsqu'un système social et ceux qui le composent s'écartent de leur normalité, tout acteur atypique est vite soupçonné d'avoir communiqué au groupe sa bizarrerie, perçue comme monstruosité. C'est pour cette raison que les grands cabinets – souvent associés aux faillites les plus retentissantes – sont suspectés du pire quand éclate un scandale financier.

Leur statut, notamment, éveille tout à coup la méfiance. Dans notre monde libéral, lorsque des dérèglements économiques sont observés, les professionnels en général, et donc

les auditeurs en particulier, sont souvent soupçonnés d'utiliser leur monopole à des fins purement égoïstes (Freidson, 2001, p.3). Le gigantisme des grandes firmes d'audit est alors réinterprété comme la preuve d'une opulence usurpée ; la singulière gémellité de ces cabinets semble soudainement témoigner d'une entente secrète aux dépends de la communauté. On se souvient soudainement du passé de transgresseurs de ces structures, presque oublié, mais que les scandales précédents – se dit-on maintenant – avaient pourtant révélé. Rapidement, le souci de l'intérêt général qu'on prêtait aux commissaires aux comptes se voit donc questionné. Ce souci passe désormais pour n'être plus qu'une fable destinée à dissimuler la cupidité de ces praticiens, leur commercialisme. En bref, la courbe de légitimité morale des auditeurs s'effondre en même temps que s'envole celle de leur diabolisation, et ce mouvement s'accroît lorsque, suspectés d'immoralité, les commissaires aux comptes se voient accusés de fautes graves (voir la *figure n°2* placée en début de section).

### **3.1.2. Des crimes attribués aux auditeurs à la croyance en leur totale responsabilité**

Parce qu'ils soupçonnent les auditeurs de commercialisme, les acteurs ont tôt fait de penser que ces praticiens n'ont que faire de l'indépendance et sont versés à la négligence. Or, comme nous l'avons vu, ces crimes sont finalement aussi commodes à invoquer que difficile à réfuter. Autrement dit, ils offrent aux persécuteurs la possibilité de blâmer, en cas d'urgence, des commissaires aux comptes dont on n'a pas vraiment repéré les activités criminelles. De plus, ces crimes, qualifiables d'indifférenciateurs, permettent aux acteurs de s'expliquer comment les auditeurs peuvent à eux seuls causer tant de dégâts. Ils conduisent donc les persécuteurs à voir dans leurs victimes les principaux responsables des scandales déplorés. La légitimité morale des commissaires aux comptes n'en finit donc pas de chuter, mais leur légitimité technique, elle, aurait plutôt tendance à croître.

### **3.1.3. La légitimité technique des auditeurs : un produit de la diabolisation**

En effet, le mouvement de diabolisation des auditeurs soutient, et même renforce, la légitimité technique de ces praticiens (voir *figure n°2*). Car pour reprocher aux auditeurs de ne pas révéler les anomalies dont les faillites montrent *a posteriori* l'existence, il faut bien supposer que ces professionnels disposent effectivement du *pouvoir* de les détecter. Nous retrouvons ici un vieux réflexe persécuteur : à l'époque où l'on chassait encore les sorcières, c'est pour les rendre responsables d'événements dommageables qu'on accordait à ces femmes des pouvoirs hors du commun.



Comme ces victimes qu'on brûlait en place publique, les auditeurs s'étonnent toujours du pouvoir qu'on croit être le leur lorsqu'ils font l'objet de la violence collective. Ainsi le président de l'ICAEW (Institute of Chartered Accountants of England and Wales) et le secrétaire de l'AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) déclaraient-ils déjà, vers la fin du XIX<sup>e</sup> siècle<sup>4</sup> :

Au cours de mon expérience professionnelle, j'ai croisé des hommes d'affaires tout à fait capables soutenant pourtant les opinions les plus ridicules quant au pouvoir du comptable de détecter les fraudes et les erreurs. (Griffith, 1885, p.27)

Le public a cru qu'un commissaire aux comptes était un *surhomme infailible* et que sa signature garantissait que tout était parfait [...]. Que ce soit de sa faute ou non, la profession comptable semble avoir été survendue. Ses limites ont été ignorées, son pouvoir a été surestimé, et le public semble maintenant étonné de constater que même les auditeurs peuvent être dupés par des criminels intelligents. (Miller, 1986, p.35)

Quelles que soient les capacités conférées aux commissaires aux comptes avant l'occurrence d'un scandale financier, et indépendamment de celles dont ces praticiens se réclament officiellement, les acteurs doivent inconsciemment prêter aux auditeurs le pouvoir de faire ce que, précisément, ils n'ont pas su effectuer. De ce point de vue-là, *l'expectation gap* est une fatalité.

### **3.1.4. La diffusion et la fixation des croyances persécutrices : le résultat d'une *mimesis***

Nous l'avons vu : ce sont les caractéristiques des auditeurs qui conduisent les acteurs à les soupçonner du pire. Mais il nous faut maintenant préciser la manière dont cette croyance se répand et s'affermir au sein de la communauté toute entière. Il convient pour cela de recourir au concept girardien de *mimesis*. Comme le souligne l'anthropologue français :

Pour que le soupçon de chacun contre chacun devienne la conviction de tous contre un seul, rien ou presque n'est nécessaire. L'indice le plus dérisoire, la présomption la plus infime va se communiquer des uns aux autres à une vitesse vertigineuse et se transformer presque instantanément en une preuve irréfutable. La conviction fait boule de neige, chacun déduisant la sienne de celle des autres sous l'effet d'une *mimesis* quasi instantanée. La ferme croyance de tous n'exige pas d'autre vérification que l'unanimité irrésistible de sa propre déraison. (1990, pp.121-122)

Autrement dit, les individus, imitant leurs désirs de violence respectifs, en viennent à proférer leurs accusations de manière mimétique, et ce qui n'est d'abord chez certains qu'une vague impression laissée par quelques signes victimaires se transforme vite chez

---

<sup>4</sup> Traduction des auteurs (voir la version originale en annexes)

tous en une vérité inébranlable, car unanimement partagée. Selon nous, les médias nourrissent et reflètent ce processus-là. Ils diffusent en effet à grande échelle les opinions d'acteurs dits « informés », capables d'influencer de larges segments de la communauté (Herman et Chomsky, 1988). En bout de course, les auditeurs sont perçus comme la principale cause des maux du système économique et financier et, pense-t-on, doivent pour cela être châtiés.

### 3.1.5. Châtiment des auditeurs, retour de l'ordre et prophétie autoréalisatrice

Le châtiment des commissaires aux comptes est le plus souvent d'ordre symbolique, même si cela n'est pas toujours le cas (Andersen). A lui seul, le procès médiatique fait aux auditeurs peut faire office de punition, et suffit à restaurer la paix au sein de la communauté. En effet, comme le dit Girard :

Si les hommes réussissent tous à se convaincre qu'un seul d'entre eux est responsable de toute la *mimesis* violente, s'ils réussissent à voir en lui la « souillure » qui les contamine tous, s'ils sont vraiment unanimes dans leur croyance, cette croyance sera vérifiée car il n'y aura plus nulle part, dans la communauté, aucun modèle de violence à suivre ou à rejeter. (1990, p.125)

Pour les membres de la collectivité, le retour de l'ordre confirme définitivement la culpabilité des auditeurs, selon un mécanisme de prophétie autoréalisatrice (Watzlawick, 1988). Les acteurs ne doutent plus, désormais, que l'agressivité dont ils faisaient preuve les uns envers les autres résultait en fait de l'action *contaminatrice* des commissaires aux comptes. Une vérité s'impose : ces derniers, d'une certaine manière, les rendaient malades. Selon Alborn (1995, pp.281-282), c'est bien à l'image de la peste que les acteurs de la fin de XIX<sup>e</sup> siècle recouraient pour parler des crises économiques et financières qu'ils traversaient à leur époque (faut-il le préciser, la plupart de ces crises conduisaient bien sûr à la persécution rituelle des auditeurs). Aujourd'hui même, on continue de décrire les effets de l'affaire Enron au moyen de l'expression d'*Enronite* dans les pays francophones, et de celle d'*Enron virus* au sein du monde anglo-saxon. Girard écrit à ce propos :

La peste, c'est ce qui reste de la crise [...] quand on l'a vidée de toute sa violence. [...] Il n'y a plus que des malades. Personne n'a plus de comptes à rendre à personne [...]. Pour délivrer la cité entière de la responsabilité qui pèse sur elle, pour faire de la crise [...] la peste, en la vidant de sa violence, il faut réussir à transférer cette violence sur [...] un individu unique. [...] En somme, la guérison consiste à adopter le mythe, à faire de lui la version unique et indiscutable de la crise maintenant dépassée, [...] à se convaincre que la communauté n'a jamais été malade que de la peste. (1990, p.119 et p.127)

La minorité sur laquelle les acteurs économiques transfèrent les dissensions qui rongent leur communauté, c'est celle des auditeurs financiers. Ceux-ci en viennent à incarner toute la violence destructrice des acteurs du système. Mais s'ils sortent de cette première étape d'élaboration mythique totalement diabolisés, une seconde étape de mythification prend aussitôt le relais. Celle-ci relégitime les commissaires aux comptes, mais sans pour autant les dédiaboliser.

### **3.2. LA RELEGITIMATION MORALE DES AUDITEURS**

Au terme de la première phase d'élaboration mythique, les acteurs se sentent complètement dominés par les commissaires aux comptes. En effet, dans leur esprit, ces derniers peuvent à eux seuls mettre en péril l'ensemble de la communauté économique et financière : « posséder les esprits » au moyen de comptes impurs, provoquer des faillites en série, répandre la violence comme se répand une épidémie de peste. Autrement dit, du point de vue des membres de la collectivité, rien ne peut leur arriver qui ne soit le fait des auditeurs. Aussi, lorsqu'ils se réconcilient et que l'ordre revient, c'est aussi aux commissaires aux comptes et à leur pratique qu'ils attribuent ce miracle. Si l'on accepte, dès la crise passée, de voir ces derniers prendre en charge l'évolution de la réglementation qui nous rassurera totalement, c'est bien parce qu'on leur fait à nouveau confiance. C'est – pense-t-on – au nom de l'Audit que la justice a été rendue, au nom de l'Audit qu'on a blâmé les auditeurs, et donc, d'une certaine façon, au nom des auditeurs eux-mêmes. Ainsi l'audit et ses praticiens en viennent-ils à incarner la violence unanime qui a sauvé la communauté.

Toutefois, cela ne signifie pas qu'ils cessent pour autant d'être vus comme tout à fait « maléfiques ». Désormais perçus comme les incarnations de la violence unanime, ils ne cessent pas, au lendemain de la crise, d'être vus comme celles de la violence réciproque qui a causé le malheur de la collectivité. Autrement dit, ils incarnent le jeu de la violence dans son ensemble et sont en quelque sorte perçus comme les incarnations du sacré, tant maléfique que bénéfique.

Le processus de condamnation des auditeurs ressemble aux rites d'intronisation et de rajeunissement jadis opérés dans les monarchies africaines primitives (Girard, 1990, pp. 157-174). Ces rites débutaient, de manière classique, par la conduite d'une guerre de tous contre tous : différentes factions s'affrontaient les unes les autres ; une crise sociale majeure était ainsi rejouée. Le futur roi se voyait alors tenu de transgresser les principaux interdits de sa communauté, ou d'innombrables précautions étaient au contraire déployées pour qu'il ne puisse le faire. Dans un cas comme dans l'autre, l'idée restait la même : le roi devait apparaître comme

un transgresseur absolu, le criminel par excellence, l'incarnation du mal. Les luttes cessaient alors peu à peu, car tous reportaient de manière unanime leur agressivité sur cet infâme personnage. Celui-ci était châtié, mais sans être tué. Son châtement n'était que symbolique, mais parce qu'il permettait d'apaiser la violence réciproque en lui servant d'exutoire, on prêtait au roi le pouvoir de sauver la communauté. Celui-ci passait donc pour contrôler tant la violence destructrice que la violence salutaire. On voyait en lui l'incarnation du sacré.

Parce que le roi était vu comme sacré, sa présence au sein des autres posait un problème de *distance optima* (le concept est de Girard). En effet, nous nous souvenons qu'aux yeux des acteurs, le sacré, trop proche ou trop lointain, détruit, et ne sauve qu'à bonne distance. Aussi le roi devait-il se tenir quelque peu éloigné de ses sujets pour ne pas les infecter, sans toutefois les abandonner, ce qui les aurait perdus tout autant. Lorsqu'un grand malheur ravageait la collectivité, le monarque était accusé de l'avoir provoqué, par vice ou négligence. On pensait qu'il avait contaminé le groupe par une trop grande proximité. Un nouveau rite était alors conduit, qui ne faisait que renforcer le pouvoir royal.

Ce parallèle permet de discuter du concept d'indépendance en termes de *distance optima*. L'impératif d'indépendance assigné à l'auditeur, perçu comme incarnation du sacré, est un impératif de *distance optima*. De ce point de vue, l'accusation de perte d'indépendance est une accusation de la pensée religieuse. Châtier les auditeurs, c'est en quelque sorte les remettre à distance, remettre à distance le sacré pour qu'il soit à nouveau bénéfique. Remis à distance, les auditeurs sont vus comme à nouveau indépendants. Une fois qu'ils sont châtiés, on entend dire qu'ils vont maintenant bien se comporter, qu'ils sont à nouveau « moraux ». Mais, encore une fois, ils continuent d'être diabolisés.

Comment les acteurs gèrent-ils cette contradiction ? Une deuxième phase d'élaboration mythique leur permet de le faire, qui aboutit à la déconstruction du paradoxe de la légitimité de l'audit. Pour analyser cette phase-là, nous avons mené une série d'entrevues suite au « lynchage d'Andersen » (Morrison, 2004).

## 4. LA DECONSTRUCTION DU PARADOXE DE LA LEGITIMITE DE L'AUDIT

### 4.1. METHODOLOGIE DE COLLECTE ET D'ANALYSE DES DONNEES

Notre analyse du processus de déconstruction du paradoxe de la légitimité de l'audit repose sur une série d'entrevues menées suite au « lynchage d'Andersen » (Morrison, 2004). Nous avons sélectionné ce processus de condamnation en raison de sa proximité et de l'importance de son impact sur la communauté économique et financière internationale. Mais bien que la faillite d'Enron et le démantèlement d'Andersen se distinguent du fait de leur magnitude et de leurs conséquences, ces événements ne sont nullement incomparables à tout autre (Zeff, 2003 a, b) : le rite sacrificiel des auditeurs est un processus, rappelons-le, aussi ancien que récurrent.

Nos entretiens ont été réalisés de décembre 2003 à mars 2005 auprès de 31 individus de la communauté d'affaires canadienne : 10 membres de comités d'audit de sociétés cotées, 3 banquiers, 9 analystes financiers, 4 régulateurs, 3 personnes membres d'organismes pour la promotion des meilleures pratiques de gouvernance et 2 journalistes économiques. La longueur des entrevues variait entre 45 et 120 minutes. Leur détail est fourni en table n°2, page suivante.

La plupart des recherches en audit fondées sur la conduite d'entretiens se concentrent sur des données obtenues auprès d'auditeurs individuels (voir par exemple Covalski *et al.*, 1998 ; Anderson-Gough et al. 2001, 2005 ; Gendron, 2002 ; Richard et Reix, 2002). Les points de vue d'acteurs externes sur la profession sont très faiblement représentés. Cependant, dans la perspective qui est la nôtre, ces points de vue-là jouent un rôle primordial dans la construction du mythe relatif à la fonction sociale de l'audit<sup>5</sup>. De manière importante, nos entrevues révèlent les pensées d'un nombre de catégories d'acteurs supérieur à celui que laisse suggérer la typologie des groupes interrogés, précisée en table n°2 (page suivante). Par exemple, plusieurs des membres de comités d'audit questionnés sont aussi, ou ont été, directeurs financiers de sociétés cotées.

---

<sup>5</sup> Bien sûr, les auditeurs participent eux aussi à cette construction, mais selon des processus différents, quoi que liés, qui réclament des études distinctes.

Table n°2 : Présentation des entrevues<sup>6</sup>

Echantillon A : les membres de comités d'audit (MCA)

<i>Date</i>	<i>Personne interrogée</i>	<i>Fonction actuellement occupée</i>	<i>Diplômes</i>
03/12/2003	MCA1	Directeur financier d'une grande institution financière Membre de 2 comités d'audit (d'une grande institution financière ; d'une société privée)	CA
10/12/2003	MCA2	Dirigeant d'un cabinet de conseil privé Membre de 4 comités d'audit (de 2 grandes institutions financières – président de l'un des 2 ; d'une organisation gouvernementale – président ; d'une entreprise publique de services)	FCA
11/12/2003	MCA3	Dirigeant d'une société d'investissement Membre de 4 comités d'audit (entreprises publiques)	CA
19/01/2004	MCA4	Membre de 4 comités d'audit (de 3 entreprises publiques et d'une entreprise privée – président de 3 comités)	FCA ; associé retraité d'un <i>Big four</i>
26/01/2004	MCA5	Membre de 2 comités d'audit (d'une grande institution financière – président ; d'une grande association à but non lucratif)	MBA ; FCA
13/05/2004	MCA6	Dirigeant d'un cabinet de conseil privé Président de 3 comités d'audit (entreprises publiques)	FCA
20/05/2004	MCA7	Membre de 4 comités d'audit (entreprises publiques – président d'un des comités)	CPA ; CA
01/06/2004	MCA8	Directeur général d'une grande institution du secteur public Président du comité d'audit d'une grande institution financière	
25/06/2004	MCA9	Membre du conseil d'administration de 3 entreprises publiques (membre non votant des comités des 2 entreprises pour lesquelles cette personne est président) Par le passé, membre de comités d'audit de nombreuses entreprises publiques	FCA
13/07/2004	MCA10	Dirigeant d'une société d'investissement Président de comité d'audit d'une grande institution financière	MBA

<sup>6</sup> Informations recueillies lors des entretiens.

Echantillon B : les banquiers (BQ)

<i>Date</i>	<i>Personne interrogée</i>	<i>Fonction actuellement occupée</i>	<i>Diplômes</i>
29/12/2003	BQ1	Vice président – gestion du risque – dans une grande institution financière	
21/01/2004	BQ2	Gestionnaire de portefeuille d’actions dans l’une des principales banques canadiennes	
02/06/2004	BQ3	Adjoint du vice président – banque commerciale – dans une grande institution financière	

Echantillon C : les analystes financiers (AF)

<i>Date</i>	<i>Personne interrogée</i>	<i>Fonction actuellement occupée</i>	<i>Diplômes</i>
17/05/2004	AF1	Analyste senior, fonds d’investissement, dans une entreprise publique	MBA ; CFA
18/05/2004	AF2	Prestataire exclusif d’une société d’analyse financière	MBA ; CMA ; CFA
19/05/2004	AF3	Gestionnaire de portefeuille dans un fonds de pension canadien pour enseignants (Côte Est du Canada)	MBA ; CFA
10/06/2004	AF4	Vice président d’une société de conseil en investissement	CFA
25/06/2004	AF5	Vice président d’une société d’investissement	CFA ; CFO ; CA ; ancien associé d’une PME de comptabilité
28/06/2004	AF6	Analyste dans une société de courtage	
24/08/2004	AF7	Vice président directeur général, investissements	MBA ; CFA
	AF8	Vice président senior, fonds d’investissements Tous deux travaillent dans un fonds de pension canadien pour enseignants (Côte Est)	CFA
24/08/2004	AF9	Vice président d’une agence de cotation	CFA

Echantillon D : les régulateurs (REG)

<i>Date</i>	<i>Interviewé</i>	<i>Fonction actuellement occupée</i>	<i>Diplômes</i>
09/06/2004	REG1	Dirigeant, organisme de régulation canadien (Côte Ouest)	FCA ; ancien associé d’un <i>Big four</i>
16/07/2004	REG2	Analyste, organisme de régulation canadien (Côte Ouest)	CA
23/08/2004	REG3	Manager senior, organisme de régulation canadien (Côte Est)	CA
08/10/2004	REG4	Directeur général, organisme de régulation canadien (Côte Est)	FCA ; ancien associé d’un <i>Big four</i>



Echantillon E : les autres acteurs (AUTRE)

<i>Date</i>	<i>Interviewé</i>	<i>Fonction actuellement occupée</i>	<i>Diplômes</i>
20/08/2004	AUTRE1 AUTRE2	Directeur  Directeur  Tous deux travaillent dans une association à but non lucratif de la Côte Est du Canada de défense des intérêts des investisseurs et de promotion de bonnes pratiques de gestion de société	CA ; ancien associé d'un <i>Big four</i>
07/10/2004	AUTRE3	Président, organisme de surveillance de gestion de société et de vote par procuration	
08/10/2004	AUTRE4	Chroniqueur d'affaires, presse nationale	
15/03/2005	AUTRE5	Chroniqueur, magazine spécialisé de comptabilité et finance (mensuel canadien)	CA ; ancien associé d'un prédécesseur d'un <i>Big four</i>

Comme le montre cette table, les personnes que nous avons interrogées peuvent être qualifiées d'individus « informés », et diffèrent donc de la foule des investisseurs individuels, retraités, salariés et simples citoyens, qui participent de manière plus ou moins intense aux persécutions rituelles déclenchées par les faillites d'entreprises. Il est largement reconnu que le pouvoir d'influencer les institutions et les pratiques institutionnelles dont disposent les parties peu informées est minime comparé à celui d'individus situés à des positions clés (Cousins et al., 1998 ; Said, 1994). Ainsi les personnes dont nous avons collecté les témoignages sont-elles plus susceptibles que d'autres d'influer sur la construction du mythe relatif à la fonction sociale de l'audit.

Ces personnes ont été préalablement informées que la présente étude visait à mieux comprendre l'impact des récents scandales financiers sur la confiance des acteurs dans le rapport des auditeurs financiers. Certaines d'entre elles faisaient partie de nos connaissances. D'autres ont été choisies parce qu'elles étaient affiliées à des organisations particulièrement concernées par les rapports d'audit (commissions d'opérations de bourse et investisseurs institutionnels). D'autres enfin ont été identifiées selon la technique dite de la « boule de neige ». Tous les entretiens ont été enregistrés et retranscrits, et furent conduits par l'un des deux auteurs de cet article.

Ces entrevues étaient de nature semi-structurée, de manière à permettre aux acteurs de s'exprimer selon leur propre système de pensée (Rubin and Rubin, 1995). Notre ensemble initial de thèmes incluait : le degré d'utilité des rapports d'audit, le degré de confiance accordé aux auditeurs, les réactions occasionnées par la faillite d'Enron et la disparition

d'Andersen et l'impact de ses événements sur la confiance conférée aux commissaires aux comptes. De manière additionnelle, nous avons demandé aux acteurs s'ils avaient, ou non, modifié leurs méthodes de travail suite à l'occurrence de ce drame financier.

Plusieurs précautions ont été prises pour accroître la fiabilité de nos entretiens. Au début de chacun d'eux, l'objectif de la recherche était rappelé, un formulaire de consentement était signé tant par le chercheur que par la personne interrogée et un parfait anonymat était garanti à cette dernière et à son organisation. Il était aussi précisé aux acteurs que la transcription de l'entrevue leur serait envoyée et qu'ils pourraient en amender le contenu s'il le jugeaient utile, pour qu'ils se sentent tout à fait à l'aise durant le face-à-face.

Ces transcriptions ont été analysées selon des procédures qualitatives (Miles and Huberman, 1994). Initialement, une première liste de codes a été développée dans le but de faciliter l'identification de grands thèmes. Il est alors apparu que les personnes interrogées adoptaient, face à l'effondrement d'Andersen, des attitudes paradoxales, puisqu'elles critiquaient et célébraient les auditeurs de manière simultanée. Ce constat nous a conduit à nous appuyer sur la pensée de Girard pour poursuivre notre analyse et tenter de mieux comprendre le paradoxe de la légitimité de l'audit. Sur la base de la théorie girardienne et de plusieurs relectures d'une première série de 10 entretiens, nous avons modifié notre liste de codes originelle et préparé une matrice conceptuelle apte à fournir une vision globale des points de vue de chacune des personnes interrogées (voir table n°3). Pour l'instant, nous n'avons étudié en profondeur que cette première série d'entrevues, mais pouvons déjà tirer des résultats que nous pensons intéressants.

Table n°3 : Grille d'analyse des entrevues

	MCA*			BQ	AF				REG	
	4**	7	9	3	1	3	7	8	1	4
<b>Le paradoxe de la légitimité de l'audit</b>										
<b>Diabolisation des auditeurs</b>										
Les auditeurs sont enclins au commercialisme : leurs caractéristiques le prouvent	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Le commercialisme des auditeurs les conduit à commettre des fautes graves	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
<b>Légitimité morale des auditeurs</b>										
Au lendemain de la disparition d'Andersen, le sens moral des auditeurs a monté en flèche	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
La plupart des auditeurs sont moralement fiables	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>Légitimité technique des auditeurs</b>										
On a besoin des auditeurs	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
La plupart des auditeurs sont techniquement fiables	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>La déconstruction du paradoxe : les stratégies de dédiabolisation des auditeurs</b>										
<b>L'incrimination de victimes sacrificielles de second degré</b>										
Un cabinet d'audit abrite forcément quelques brebis galeuses	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Les managers peuvent tromper ou pervertir les auditeurs	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Les membres de comités d'audit peuvent priver les auditeurs des moyens de travailler correctement			<input type="checkbox"/>				<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Les normes comptables soulèvent de plus en plus de problèmes			<input type="checkbox"/>			<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
<b>La limitation du pouvoir de détection conféré aux commissaires aux comptes</b>										
Il est très difficile pour les auditeurs de détecter une fraude habilement dissimulée	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>				<input type="checkbox"/>
Les auditeurs travaillent sous forte contrainte de temps et selon un seuil de matérialité		<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>				
La réalité économique des entreprises est de plus en plus difficile à appréhender			<input type="checkbox"/>			<input type="checkbox"/>				
<b>L'ultime étape : la dédiabolisation des victimes sacrificielles de second degré</b>										
Dédiabolisation des managers	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>				<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Dédiabolisation des membres de comités d'audit			<input type="checkbox"/>				<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Dédiabolisation des régulateurs (normes comptables)			<input type="checkbox"/>							

\* MCA : Membres de Comités d'Audit BQ : Banquiers AF : Analystes Financiers REG : Régulateurs (Voir table n°2)

\*\* Ces chiffres font référence aux individus listés dans la table n°2

## 4.2. LE PARADOXE ET SA DECONSTRUCTION

L'analyse de cette première série de 10 entrevues révèle, au sein du discours des acteurs, la présence de réflexes persécuteurs. D'une part, la majorité de ces acteurs, pour qui le souvenir du « lynchage » d'Andersen est encore frais, diabolisent et légitiment les auditeurs selon les mécanismes étudiés au sein de la section précédente (§4.2.1). Ensuite, parce que le temps a passé depuis l'élimination du cabinet d'audit, les individus interrogés tendent à dédiaboliser leurs victimes sacrificielles au moyen de stratégies utilisées depuis des millénaires. C'est au cours de cette deuxième phase d'élaboration mythique que se déconstruit le paradoxe de la légitimité de l'audit (§4.2.2). Nous présenterons nos résultats sur la base de la matrice conceptuelle présentée en table n°3 (page précédente).

### 4.2.1. Le paradoxe de la légitimité de l'audit chez les personnes interrogées

Nous retrouvons bien dans le discours de huit des dix personnes dont nous avons traité l'entrevue, le paradoxe de la légitimité de l'audit tel qu'il se dessine en fin de première phase d'élaboration mythique (voir figure n°2, p.19).

Comme le suggère la grille présentée en table n°3, les acteurs interrogés diabolisent les auditeurs selon la logique étudiée au sein de la section précédente. D'une part, ils suspectent les grandes firmes d'audit de commercialisme et fautes graves sur la base d'un raisonnement persécuteur classique : ces firmes *ressemblent* par leur taille et certaines de leurs activités à toute autre grosse organisation commerciale ; elles semblent être aussi avides de profits que n'importe quelle entreprise à but lucratif ; leur statut de professionnel conduit cependant les individus questionnés à se focaliser sur elles plutôt que sur les autres ; elles incarnent donc, pour un temps au moins, la cupidité et la violence qui caractérise l'ensemble des acteurs du système ; elles se substituent à tous, temporairement.

D'autre part, les entrevues que nous avons menées montrent bien la montée en flèche de la légitimité morale des auditeurs, observée de manière classique au lendemain du retour de l'ordre qui suit le châtement d'une victime sacrificielle (8 cas sur 10). Par exemple, MCA4 d'affirmer :

[Depuis l'affaire Enron, les cabinets d'audit ont un point de vue différent sur la notion d'indépendance]. Je l'ai constaté. La plupart des grands cabinets ont abandonné leurs activités de conseil pour se consacrer exclusivement à l'audit. Je sais d'expérience que les auditeurs sont aujourd'hui très attachés à cela. [...] Je pense sincèrement que leur niveau de responsabilité ou plutôt leur degré de compréhension

de leur responsabilité professionnelle a changé. Je continue de penser que la pression marketing perdure mais son niveau de responsabilité s'est élevé.<sup>7</sup>

Plus généralement, dans 9 cas sur 10, les acteurs interrogés accordent aux auditeurs une forte légitimité morale. MCA9, par exemple, qui pourtant diabolise très fortement les commissaires aux comptes, affirme dans la foulée : « Je n'ai jamais perdu confiance dans les auditeurs. Je n'en ai pas rencontrés en qui je ne pouvais avoir confiance. »

De même, la légitimité technique conférée aux auditeurs est très élevée : d'une part, les acteurs disent avoir impérativement besoin de ces professionnels. A ce propos, MCA4 va jusqu'à affirmer : « On a besoin de l'audit. Si l'audit n'existait pas, si nous n'avions pas les commissaires aux comptes, j'imagine que ce serait le chaos. » D'autre part, les auditeurs – et notamment les plus grands cabinets – sont jugés techniquement très fiables. La très grande fiabilité technique accordée aux grands cabinets ne devrait pas étonnée, puisqu'ils sont, plus que les autres, les victimes directes des sacrifices rituels.

#### **4.2.2. La déconstruction du paradoxe : les stratégies de dédiabolisation des auditeurs**

Comme Girard le souligne, les persécuteurs, avec le temps, tendent à dédiaboliser leurs « dieux » pour n'en retenir plus que l'aspect bénéfique. Dès que le retour de l'ordre s'installe, une seconde phase d'élaboration mythique débute, qui vise cette dédiabolisation. Dans les temps anciens, les stratégies mentales utilisées pour ce faire consistaient à inventer des victimes sacrificielles de second degré pour leur attribuer le mal dont les divinités avaient d'abord été tenues pour responsables. Ensuite, on faisait perdre à ces dernières un peu de leur pouvoir afin de les excuser de n'avoir pas éviter certains malheurs à la communauté. Des milliers d'années plus tard, les réflexes de l'inconscient persécuteur sont restés les mêmes.

Comme le révèle l'analyse de nos entretiens, les acteurs, après avoir diabolisé les commissaires aux comptes, les dédiabolisent en arguant que d'autres parties peuvent les amener à la faute. Certes, les auditeurs ont commis des erreurs, mais on les y a poussés. Comme le montre la table n°3, quatre victimes émissaires de second degré sont mises en avant par les individus interrogés pour blanchir les commissaires aux comptes. D'une part, dans 9 cas sur 10, les scandales financiers, avec le recul, sont attribués, non aux grands cabinets (redevenus moraux et compétents) mais, en leur sein, à quelque auditeur misérable, non représentatif (brebis galeuse). Ce sont ensuite les managers qui sont dits pouvoir tromper ou pervertir les auditeurs (8 cas sur 10). On reproche également aux comités d'audit de

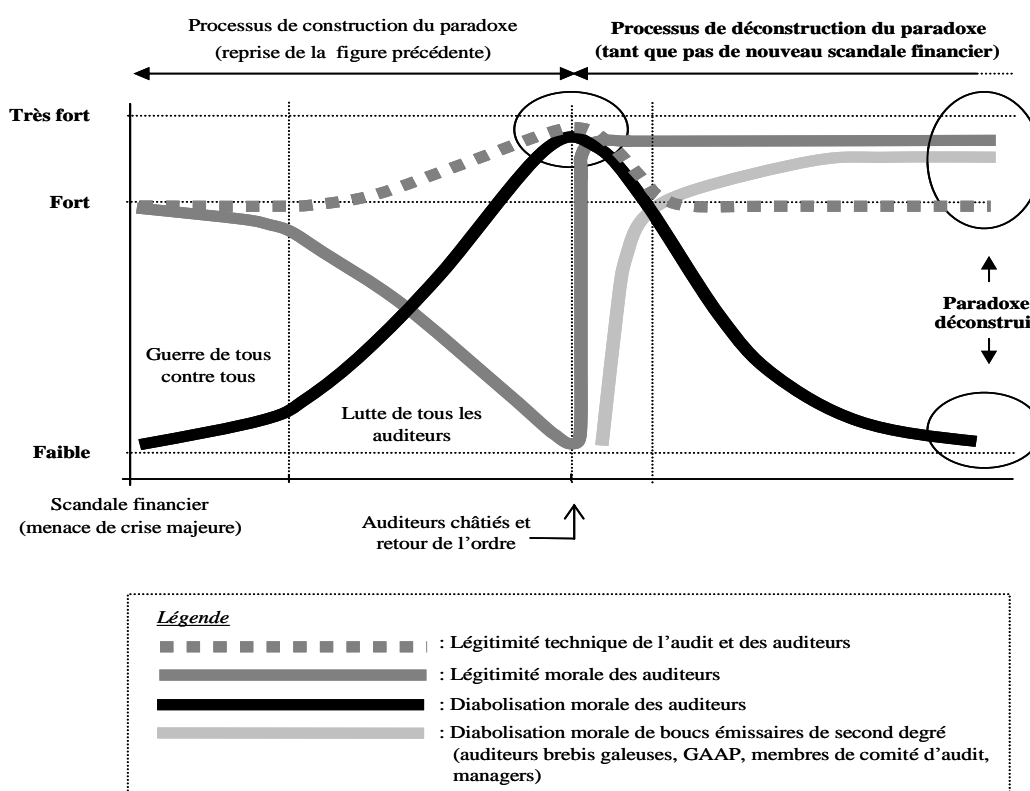
---

<sup>7</sup> Traduction des auteurs (voir la version originale en annexes)

marchander les honoraires des auditeurs, de ne pas suffisamment les aider, de prendre le parti des managers (5 cas sur 10). Enfin, plus rarement, les normes comptables – donc indirectement leurs auteurs – sont incriminées (trop lâches ou au contraire trop précises, inaptes à traduire la réalité économique de l'entreprise, etc.). La facilité avec laquelle les acteurs parviennent soudainement à changer de victime ne doit pas étonner. Tous membres de la collectivité sont les doubles les uns des autres, aussi responsables les uns que les autres, tous, donc, à n'importe quel moment, peuvent se substituer aux autres. Et c'est sans doute ce bal des victimes sacrificielles, qu'ouvrent les auditeurs, qui sauve le système de l'effondrement où le mènerait une guerre de tous contre tous prolongée. Au lieu de s'affronter ensemble, les acteurs se dénigrent un par un, chacun leur tour.

Ensuite, tout comme la légitimité technique des auditeurs rationalise leur diabolisation en période de trouble, pour les dédiaboliser, il faut leur enlever un peu de leur pouvoir. Les commissaires aux comptes n'ont-ils pas découvert une fraude ? Si celle-ci est habilement dissimulée, nous disent 5 personnes sur 10 interrogées, les auditeurs n'ont pas les moyens techniques de la détecter. En outre, les contraintes de temps, les seuils de matérialité et la complexité croissante de la vie des affaires permettent à nos acteurs de s'expliquer que les auditeurs puissent parfois commettre des erreurs. Globalement, le processus de déconstruction du paradoxe de la légitimité de l'audit prend donc l'allure suivante.

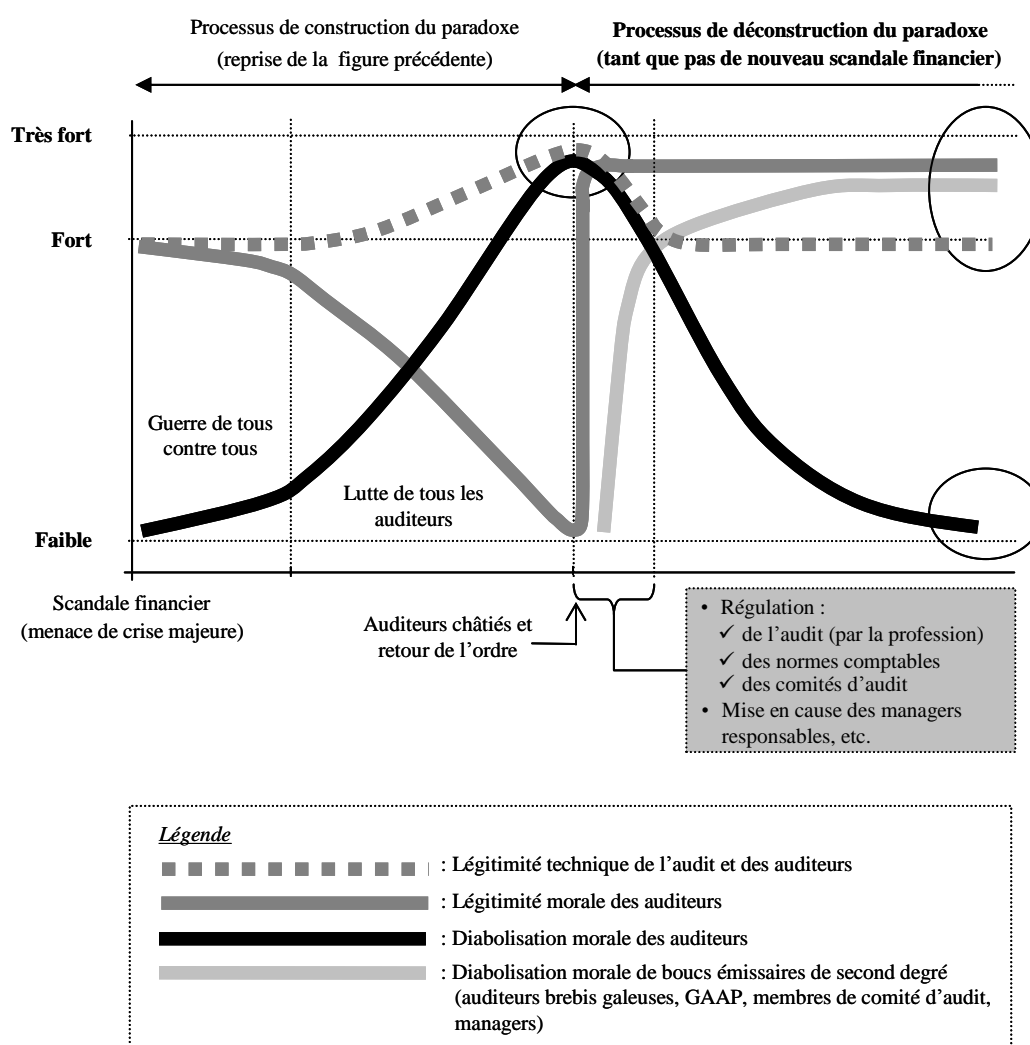
Figure n°3 : Le processus de déconstruction du paradoxe de la légitimité de l'audit



### 4.3. DECONSTRUCTION DU PARADOXE, REGLEMENTATION ET SERIE DE CONDAMNATIONS

La mise en lumière de la phase d'élaboration mythique qui préside à la déconstruction du paradoxe de la légitimité de l'audit nous permet de mieux comprendre le cycle de réglementation et de condamnation généralement observé au lendemain du processus de condamnation des auditeurs. Parce que les acteurs, pour blanchir leurs « sauveurs », diabolisent rapidement des victimes sacrificielles de second degré, celles-ci voient leur domaine soumis à plus de réglementation et se trouvent parfois juridiquement poursuivies. Nous pouvons ainsi compléter la figure précédente de la manière suivante :

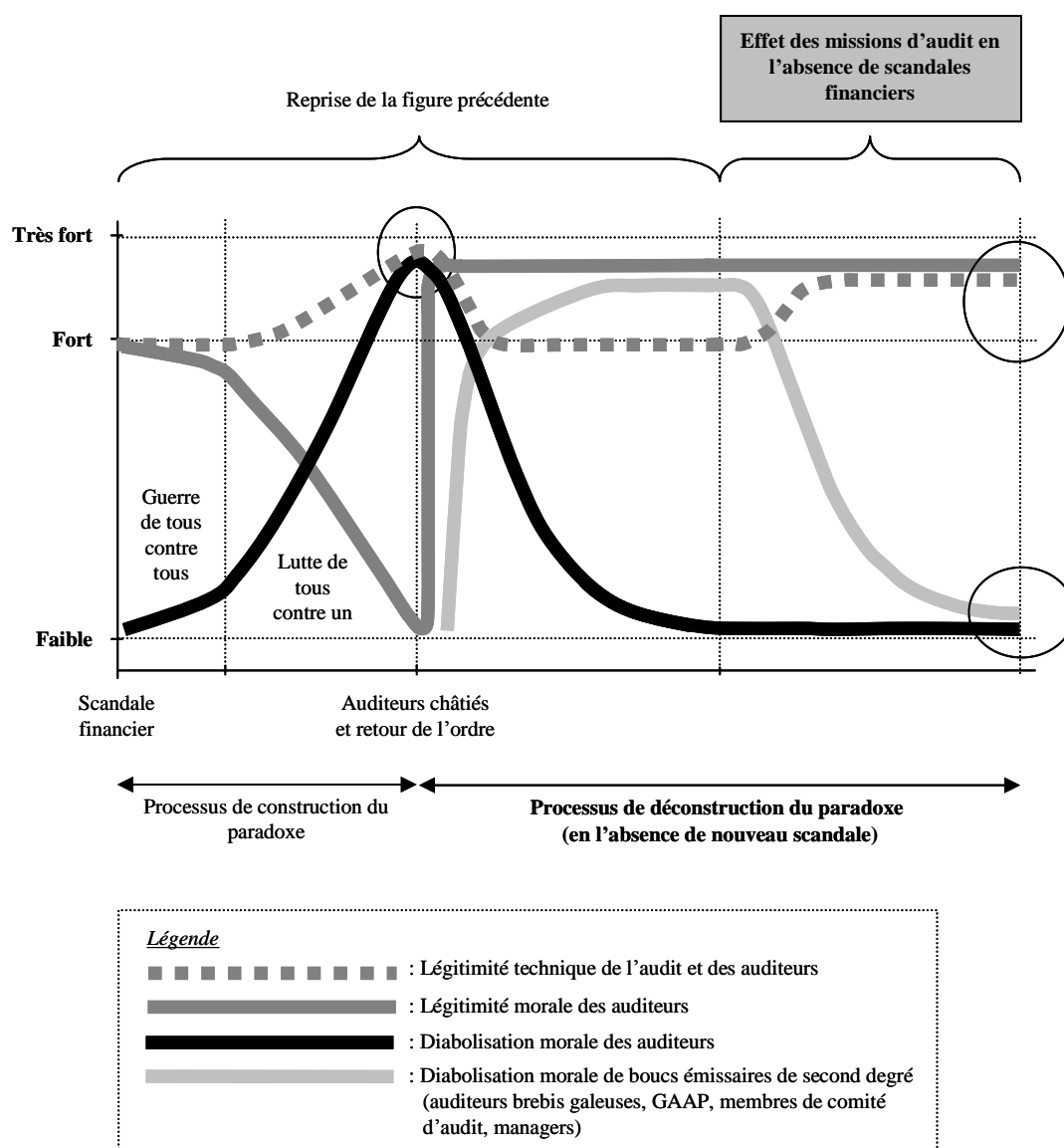
Figure n°4 : Déconstruction du paradoxe et cycle de régulation / condamnations





Enfin, si les acteurs que nous avons interrogés s'emploient à blanchir les auditeurs au moyen de victimes sacrificielles de second degré, celles-ci se voient à leur tour, dans les entrevues, rachetées d'une manière ou d'une autre. Par exemple, les interviewés qui incriminent les managers ne tardent pas à affirmer que les mauvais constituent une minorité. Pourquoi cette seconde absolution ? Pourquoi, en bout de course, dans le discours des acteurs, tout à l'air d'aller si bien dans le meilleur des mondes possibles ? Selon nous, il faut voir ici l'effet lénifiant de la conduite répétée des missions d'audit, que toute notre analyse nous porte à interpréter comme des rites.

Figure n°5 : Effet des missions d'audit en l'absence de scandales financiers



#### 4.4. DECONSTRUCTION DU PARADOXE, SUITE ET FIN : LA MISSION D'AUDIT COMME RITE

Le processus de déconstruction du paradoxe de la légitimité de l'audit dédramatise les auditeurs aux dépens d'autres parties qui doivent alors être à leur tour « purifiées » par les commissaires aux comptes. Comme Girard l'explique pour Dionysos, et qui s'applique bien aux commissaires aux comptes :

Dans le mythe des Bacchantes, Dionysos ne joue pas le rôle de la victime mais celui du sacrificateur. Il ne faut pas se laisser égarer par cette différence, en apparence formidable, en réalité nulle sur le plan religieux : l'être mythique ou divin en qui le jeu de la violence paraît s'incarner n'est pas limité, on l'a déjà vu, au rôle de la victime émissaire. C'est la métamorphose du maléfique en bénéfique qui constitue l'essentiel et le meilleur de sa mission, c'est cette métamorphose qui le rend proprement adorable [...] (Girard, 1990, p.375)

L'analogie avec les rois des Swazi (peuple africain) et les auditeurs légaux est encore plus frappante :

D'abord quasi sacrifié lui-même, le roi officie ensuite dans des rites qui font de lui le sacrificateur par excellence. Cette dualité de rôle ne doit pas étonner ; elle confirme l'assimilation de la victime émissaire au jeu de la violence *dans sa totalité*. Même quand il est victime, le roi est en fin de compte le maître de ce jeu et il peut intervenir en n'importe quel point de son parcours ; tous les rôles lui appartiennent ; il n'y a rien dans les métamorphoses de la violence, quel que soit le sens dans lequel elles s'effectuent, qui lui soit étranger. » (Girard, 1990, p.167)

Dans la continuité de ce qui précède, si la condamnation des commissaires aux comptes tient du rite sacrificiel, il convient donc d'interpréter la mission de l'auditeur comme un rite de même nature. Nous retrouvons ici un terrain familier. Pentland (1993), a déjà proposé une telle interprétation. Mais la théorie du rite sur laquelle Pentland s'appuie n'est pas celle de Girard, et si Pentland insiste sur le confort que le rituel de la mission permet de créer, il ne parle que peu de la violence associée à ce rituel. Or, nous le savons maintenant, pour Girard, rite et violence sont indissociables. Le rite sert bien à créer du confort ou, dirions-nous plutôt, de la réconciliation, mais il le fait pour endiguer une violence, au moyen d'une autre violence.

La première violence que l'auditeur a pour mission de prévenir, c'est celle que des comptes erronés, malades, « impurs » (pour employer le vocabulaire de la pensée religieuse) sont susceptibles d'engendrer au sein de la communauté économique et financière. La première victime sacrificielle de la mission d'audit comme rite, ce sont les états financiers en instance de publication. Comme dans tout rite de passage, des épreuves sont infligées à l'individu ou à l'objet au statut encore incertain (ici les comptes). Ceux-ci sont démembrés, remembrés, puis les auditeurs en extraient ce que les grecs auraient appelé un *katharma*, et

qu'on nomme des ajustements, véritables boucs émissaires symboliques censés incarner toute la violence des documents comptables.

L'ensemble de ces opérations requiert bien sûr de se confronter aux comptes, aux pièces justificatives, mais aussi aux normes comptables, aux normes d'audit, aux managers et aux autres membres de l'équipe d'audit. Il va sans dire que chacune de ces confrontations s'accompagne souvent de violence. Selon notre passé d'auditeur et nos recherches en cours, le travail des commissaires aux comptes, c'est précisément d'affronter cette violence-là, de l'absorber, de la désamorcer, de la pacifier, en veillant que la victime sacrificielle du rite soit, et demeure bien, pour tous, les comptes. Mais le travail de l'auditeur, c'est aussi, une fois cette violence prise en charge, de n'en rien laisser paraître. Ce qui sort de la mission doit être non violent. Toute violence qui transpirerait risquerait en effet de se répandre à l'extérieur comme une traînée de poudre. Un rapport d'audit lacunaire, un dossier propre, conforme aux normes, vidé de toutes les contradictions et de tous les conflits surmontés, débarrassé des impuretés rituelles qui doivent être détruites : voilà ce qui doit rester. Quelles que soient les batailles livrées en coulisse, elles ne doivent pas sortir des murs.

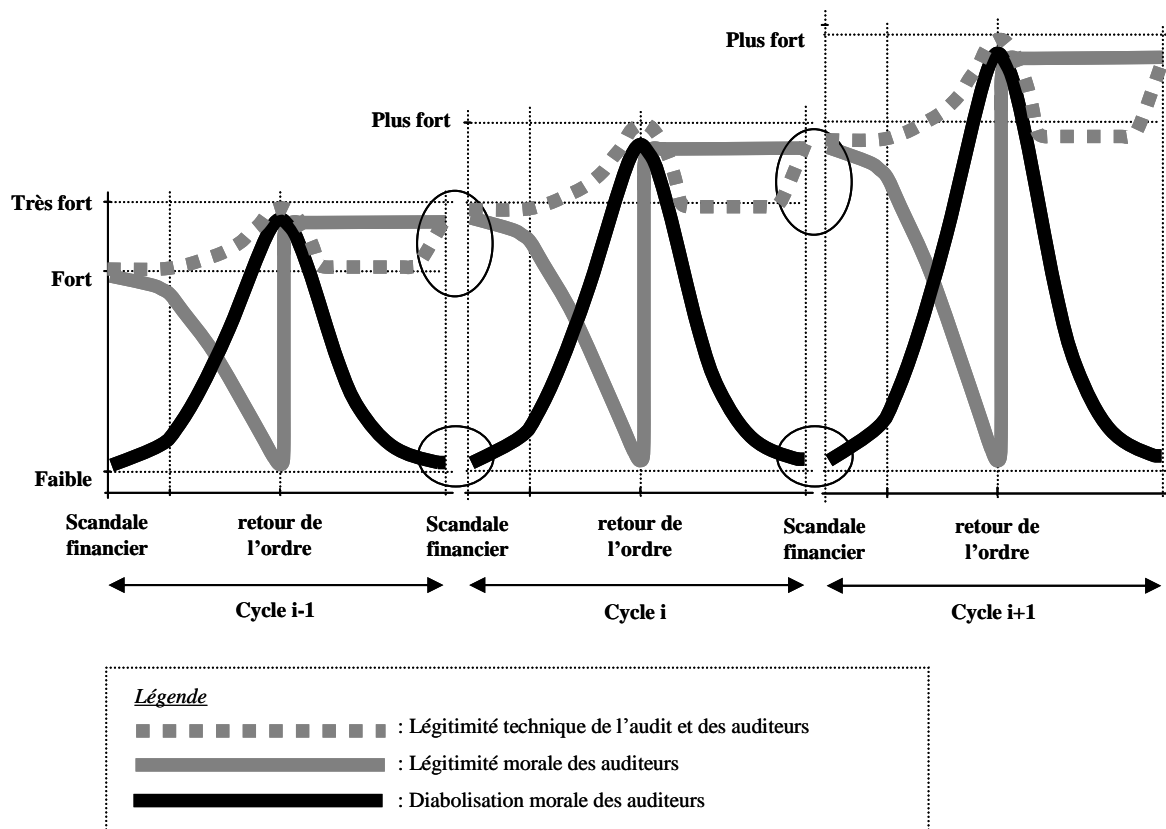
Ainsi plus le temps passe, si tout va bien, et plus on oublie les soupçons qu'on avait eus à l'égard des managers, des membres de comité d'audit et des normes comptables. Une à une, les victimes sacrificielles de second degré sont dédiables. Les limites qu'on consentait à reconnaître au pouvoir des auditeurs sont oubliées. La réconciliation est générale (voir figure n°6 ci-dessus)... jusqu'au scandale suivant, et le cycle reprend.

## 5. ENCHAÎNEMENT DES CYCLES D'ÉLABORATION MYTHIQUE ET PERCEPTION DU PARADOXE DE LA LÉGITIMITÉ DE L'AUDIT

Au terme du processus de déconstruction du paradoxe de la légitimité d'audit, les auditeurs sont à nouveau fortement légitimés et faiblement diabolisés, comme ils l'étaient avant que ne survienne le scandale financier. Processus de construction et de déconstruction du paradoxe de la légitimité de l'audit forment un cycle.

Si les scandales financiers surviennent de manière suffisamment espacée, les cycles s'enchaînent de la façon suivante.

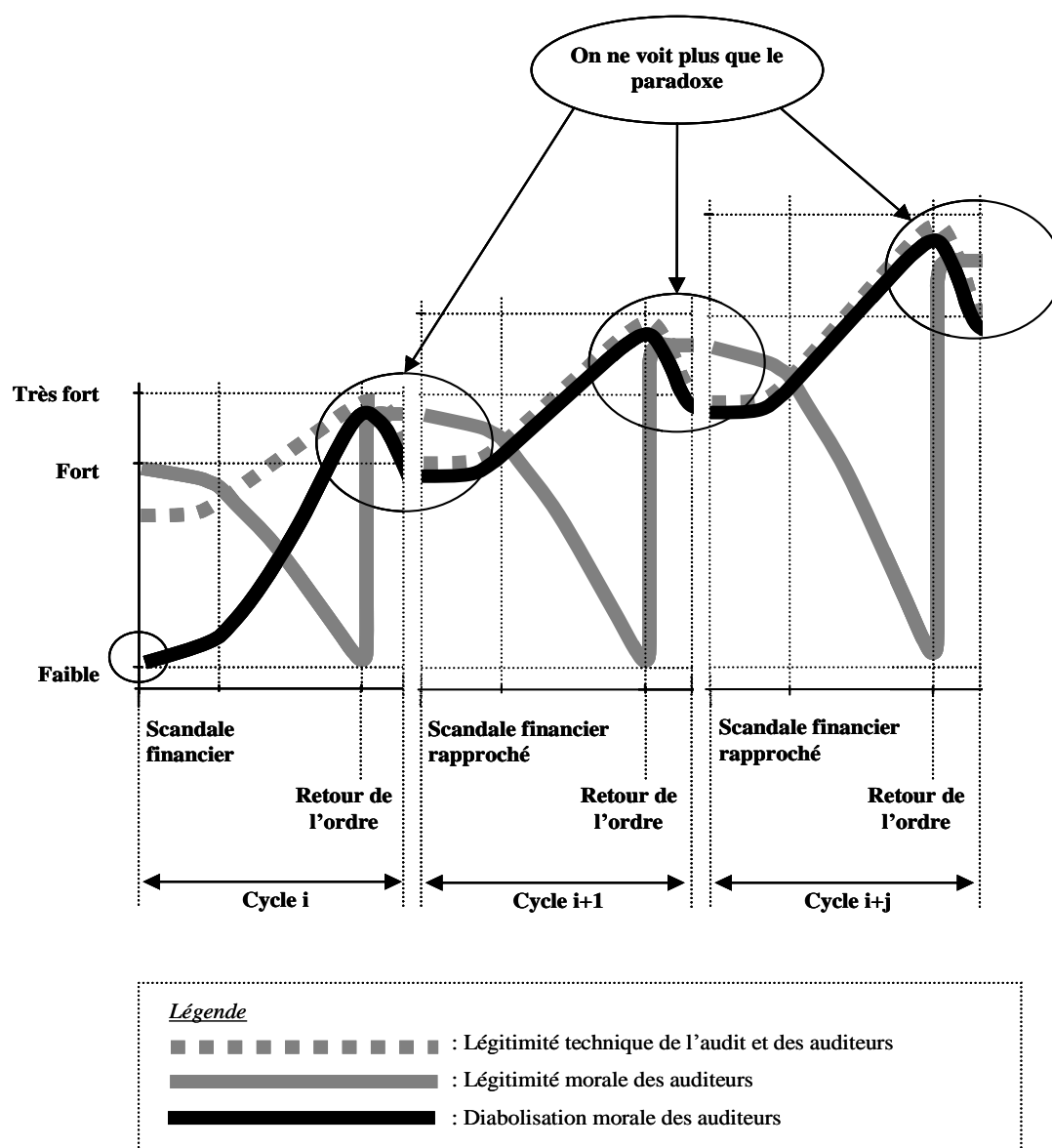
Figure n°6 : L'enchaînement des cycles d'élaboration mythique



Dans un tel cas de figure, le paradoxe de la légitimité de l'audit n'est perçu que de manière sporadique et relativement fugace.

Si, au contraire, les scandales se produisent de manière rapprochée, nous obtenons le phénomène que décrit la figure n°7.

Figure n°7 : Enchaînement des cycles d'élaboration mythique et fixation du paradoxe



Dans ce cas de figure, le paradoxe de la légitimité de l'audit est toujours apparent. La seconde phase d'élaboration mythique n'a pas le temps de dérouler sa logique jusqu'à son terme. Nous sommes sans doute aujourd'hui dans ce cas de figure-là.

## CONCLUSION

Selon nous, le processus qui – suite à une faillite retentissante – conduit à la condamnation médiatique et/ou judiciaire des commissaires aux comptes, possède toutes les caractéristiques du rite sacrificiel tel que théorisé par Girard. Aussi, d'un certain point de vue, les auditeurs légaux – et plus précisément les grands cabinets d'audit – peuvent être qualifiés de *pharmakoi* modernes : ils constituent un réservoir de victimes à sacrifier dès qu'une violente banqueroute menace la survie du système. Comme toute victime sacrificielle, les auditeurs sont d'abord, au cours des rites, fortement diabolisés. Puis, immédiatement après avoir été châtiés, ils inspirent la vénération et sont alors à la fois honnis et adulés. Ensuite, l'élaboration mythique qui poursuit son œuvre tend à minimiser le caractère maléfique qu'on leur prêtait. En bout de course, les auditeurs ne sont donc plus que légitimes. Et c'est de l'enchaînement des cycles de mythification que dépend notre perception du paradoxe de la légitimité de l'audit.

Encore une fois, l'ensemble de notre démarche ne prétend être qu'exploratoire. Il nous semble cependant que la théorie girardienne, qui n'a pas encore été mobilisée en recherche comptable, permet de porter un regard nouveau sur bien des problématiques d'audit.

Par exemple, l'audit est généralement fortement associé à l'idée de rationalité. Pourtant, comme le montre notre étude, c'est peut-être la perspective religieuse qui permet le mieux d'en comprendre le succès actuel.

D'autre part, on lit souvent que la bonne marche du système financier nécessite que les acteurs accordent aux auditeurs leur confiance. Mais notre analyse montre aussi qu'au lendemain d'une faillite retentissante, c'est en polarisant la méfiance que les auditeurs permettent au système de ne pas s'enfoncer dans la crise.

Ensuite, il est souvent avancé que l'audit est ce qui permet d'acquérir une meilleure connaissance des organisations. De notre côté, nous montrons que les auditeurs permettent également aux acteurs de méconnaître leur propre violence en période de troubles.

Pour revenir à la première citation qui ouvre notre introduction, certains commentateurs, dit Power (1994), parlent d'une crise de l'audit. Mais il apparaît, dans la perspective girardienne, que c'est précisément la fonction sociale de l'audit que d'être en crise à la place du système.

Enfin, la plupart des études critiques actuelles insistent sur l'activisme des auditeurs, sur leurs efforts plus ou moins cachés pour maintenir leurs privilèges professionnels. Mais il peut être intéressant, aussi, de voir en ces privilèges la contrepartie et peut-être même la

conséquence d'un statut de victime sacrificielle. Comme les rois des sociétés primitives africaines, les auditeurs jouissent d'une grande légitimité et d'un fort pouvoir en leur qualité de victimes en sursis. Une telle perspective, croyons-nous mériterait d'être creusée. Nous pensons qu'elle ouvre certaines pistes de recherche intéressantes.

## ANNEXES

Passages traduits par les auteurs:

Page 2: Rightly or wrongly, corporate collapse is always accompanied by scrutiny of the role of the auditors and, in some cases, litigation on the grounds that they have performed their task negligently. One of the surprising features of these experiences is that they tend not to call into question the role of audit itself. Instead, where audit has failed, the common response has been to call for more of it. Indeed, the great puzzle of financial audit is that it has never been a more powerful and influential model of administrative control than now, when many commentators talk of an auditing crisis. (Power, 1994, p.6)

Page23: In my experience I have found men of ordinary business ability holding the most ridiculous [optimistic] opinions as to the power of a professional accountant to detect fraud and error. (Griffith, 1885, p.27)

Page 23: We find that the public has believed that the certified public accountant was an *infallible superman*; that the signature of a CPA invariably meant that everything was perfect [...]. Whether through its own fault or not, the accounting profession seems to have been oversold. Its limitations have been overlooked, whilst its abilities have been emphasized. Now the public has been somewhat shocked to find that even auditors can be fooled by clever criminals. (Miller, 1986, p.35) (c'est nous qui soulignons)

Page 33-34: [Audit firms have a different point of view about independence after Enron]. I know they do. Most of the major firms have spun off their consulting business and now operate only in the field of accounting, audit tax and related work. I know from experience that the auditors are now very sensitive about this. [...] I do think that the level of responsibility or the level of understanding of their professional responsibility has moved up. I still think the marketing pressure is there but this level of responsibility has moved up.

Page 34: I never distrusted the auditor. I haven't seen people that I distrusted.

P34: We need the profession. If we didn't have the profession, if we did not have the CPA (US) or CA profession - all I can imagine is we would have absolute chaos."



## BIBLIOGRAPHIE

- Alborn, T.L. 1995, 'A Plague upon Your House: Commercial Crisis and Epidemic Disease in Victorian England', in Maassen et al. (eds.), 281-310
- Girard, R. 1961, *Mensonge romantique et vérité romanesque*, Paris : Grasset
- Girard, R. 1982, *Le Bouc émissaire*, Paris : Grasset
- Girard, R. 1990 *La Violence et le sacré*, Paris : Hachette ; édition originale : 1972, Paris : Grasset
- Anderson-Gough, F., Grey, C. and Robson, K. 2005. Helping them to forget..: The organizational embedding of gender relations in public audit firms. *Accounting, Organizations and Society*, 30(5), 469-490.
- Arthur Andersen & Co., Coopers & Lybrand, Deloitte & Touche, Ernst & Young, KPMG Peat Marwick, and Price Waterhouse. 1992. *The liability crisis in the United States: Impact on the accounting profession*.
- Cousins, J., Mitchell, A., Sikka, P. and Willmott, H. 1998. *Auditors: Holding the public to ransom*. Basildon, Essex, UK: Association for Accountancy and Business Affairs.
- Covaleski, M.A., Dirsmith, M.W., Heian, J.B. and Samuel, S. 1998. The calculated and the avowed: Techniques of discipline and struggles over identity in Big Six public accounting firms. *Administrative Science Quarterly*, 43(2), 293-327.
- Fogarty, T. 1996, The Imagery and Reality of Peer Review in the US: Insights from Institutional theory, *Accounting, Organizations and Society* 21(2/3):219-242
- Freidson, E. 2001 Professionalism, the third logic, On the practice of knowledge The University Chicago Press
- Gendron, Y. 2002. On the role of the organization in auditors' client-acceptance decisions. *Accounting, Organizations and Society*, 27(7), 659-684.
- Griffiths, J.G., Accountants and the Public, The Accountant, 26 december, 1885. re-printed in M. Chatfield (ed.), The English View of Accountant's Duties and Responsibilities 1881-1902, pp.25-29 (New York, Arno Press, 1978)
- Herman, E.S. and Chomsky, N. 1988. *Manufacturing consent: The political economy of the mass media*. New York: Pantheon Books.
- Humphrey, C., Moizer, P. and Turley, S. 1993. The audit expectations gap—Plus ça change, plus c'est la même chose. *Critical Perspectives on Accounting*, 3(2), 137-161.
- Miles, M.B. and Huberman, A.M. 1994. *Qualitative data analysis: An expanded sourcebook*. (2<sup>nd</sup> ed.). Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Miller, R.D., Governmental Oversight of the Role of Auditors, *The CPA Journal*, Sept. 1986, pp.20-36
- Morrison, M.A. 2004. Rush to judgment: The lynching of Arthur Andersen & Co. *Critical Perspectives on Accounting*, 15(3), 335-375.
- Napier, C. 1988, 'Intersections of Lax and Anccountability: Unlimited Auditor Liability in the United Kingdom', *Accounting, Organizations and Society* 23(1), 105-128
- Pentland, B. 1993, 'Getting Comfortable with the Numbers: Auditing and the Micro-production of Macro Order,' *Accounting, Organizations and Society* 18(7/8), 605-620
- Piaget, M. and Baumann, C. 2003. *La chute de l'empire Andersen*. Paris: Dunod.
- Power, M. (1992), 'From Common Sense to Expertise: the Pre-history of Audit Sampling', *Accounting, Organizations and Society* 17:37-62
- Power, M., 1994, *The Audit Explosion* (London: Demos)
- Power, M. 2003, Auditing and the production of legitimacy, *Accounting, Organizations and Society*
- Rubin, J. and Rubin, I.S. 1995. *Qualitative interviewing: The art of hearing data*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.

- Said, E. 1994. *Representations of the intellectual*. London: Vintage Books.
- Richard C., Reix, R. 2002, Contribution à l'analyse de la qualité d'audit : le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes, *Comptabilité, Contrôle, Audit* Tome 8 Volume 1, mai
- Touron, P. 2005. The adoption of US GAAP by French firms before the creation of the International Accounting Standard Committee: An institutional explanation. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(6), 851-873.
- Watzlawick, P. 1988, Les prédictions qui se vérifient d'elles-mêmes, in Watzlawick P. (éd), *L'invention de la réalité : contribution aux constructivisme*, Paris, Le Seuil, pp.109-130
- Zeff, S.A. 2003a. How the U.S. accounting profession got where it is today: Part I. *Accounting Horizons*, 17(3), 189-205.
- Zeff, S.A. 2003b. How the U.S. accounting profession got where it is today: Part II. *Accounting Horizons*, 17(4), 267-286.